Der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs in Erfolgsteuerbilanzen

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

der

Hohen Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät

der

Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt a. Main

Vorgelegt von

Richard Meusers

Diplomkaufmann

aus Viersen/Rhld.

1938

Druck von F. W. Gadow & Sohn in Hildburghausen

1. Gutachter: Prof. Dr. W. Kalveram,

2. Gutachter: Prof. Dr. F. Schmidt,

Tage der mündlichen Prüfung: 25., 26. und 28. Mai 1938.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhalt

Seite

Schrifttum IV
Abkürzungen VII
Zusammenstellung der besprochenen RFH-Entscheidungen VIII
Vorbemerkungen 1

Der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs in Erfolgsteuerbilanzen.

A. Allgemeines 2
I. Begriffliches 2
II. Wesen und Zweck des Bilanzenzusammenhangs 5
III. Der steuerliche Gewinnbegriff 12
IV. Der Bilanzenzusammenhang als dynamischer Grundsatz 17
B. Der formelle Bilanzenzusammenhang 18
C. Der materielle Bilanzenzusammenhang 21
I. Der Bilanzenzusammenhang durch Bewertungsstetigkeit 22
1. Die Entwicklung der Bewertungsvorschriften bis zum EStG vom 14. 10. 1934 als Grundlage für eine Bewertungsstetigkeit 22
2. Die Verankerung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit im Einkommensteuergesetz vom 14. 10. 1934, i. d. F. v. 6. 2. 1938 . . 30
3. Bewertungsstetigkeit und Bewertungswahlrecht 38
4. Tendenzen zur Einengung der Wahlmöglichkeiten in der Bewertung 44
a) Der Teilwert im Einkommensteuerrecht 44
b) Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz 55
II. Der Bilanzenzusammenhang durch Grundsatzstetigkeit 60
1. Allgemeines 60
2. Die Grundsatzstetigkeit beim Aktivierungs- und Passivierungsrecht 62
3. Die Grundsatzstetigkeit bei Abschreibungen 64
4. Die Grundsatzstetigkeit bei der Bewertung des Umlaufsvermögens 66
a) Die Grundsatzstetigkeit bei der Bewertung von Waren . . . 67
b) Die Grundsatzstetigkeit bei der Bewertung von Forderungen . 72
c) Die Grundsatzstetigkeit bei der Bewertung von Schulden . . . 76
III. Durchbrechungen des Bilanzenzusammenhangs 81
1. Der Wegfall des Verlustvortrags und die Wiedereinführung durch das Gesetz zur Änderung des EStG vom 1. Febr. 1938 81
2. Die Abschreibungsfreiheit bei kurzlebigen Wirtschaftsgütern und ihr Wegfall seit dem 1. Oktober 1937 83
D. Zusammenfassung 85

Schrifttum.

a) Bücher und Aufsätze.

Albrecht: Die Wiedereinführung des Verlustvortrags ab 1938 (DStBl. 1938, Nr. 4, S. 115).

Aufermann: Betriebswirtschaftliche Betrachtungen neuerer Urteile des RFH (ZfHwHp, Jg. 1930, S. 10).

Aufermann: Zum Begriff der Bilanzkontinuität (BR, 5. Jg., S. 181/82).

Aufermann: Bilanzberichtigung nach Handels- und Steuerrecht (DStZ. 1928, S. 869).

Bauder: Gedanken zum Reinhardt-Lehrgang (DStZ. 1937, Nr. 50, S. 1230).

Beuck: Bewertungsgrundsätze und Bewertungsbeispiele, Berlin, 1937.

Bierverth: Bilanzkontinuität in den Bilanztheorien, im Handels- und Steuerrecht (Diss. Frankfurt a. M., 1936).

Blümich: Die Bedeutung der steuerlichen Bewertungsvorschriften für die Gewinnermittlung (Der praktische Betriebswirt, April 1936, S. 375).

Blümich: Einkommensteuergesetz 1934.

Bühler: Bilanz und Steuer, 2. Aufl., Berlin, 1936 bzw. 3. Aufl., Berlin, 1937.

Cossack: Lehrbuch des Handelsrechts, 12. Aufl., Stuttgart, 1930.

Le Coutre: Praxis der Bilanzkritik, 1. und 2. Bd., Berlin, 1926.

Le Coutre-Altenloh: Bilanzpolitik und Steuerpflicht, Berlin, 1923.

Le Coutre-Altenloh: Steuerbilanz und Goldbilanz, Leipzig, 1924.

Eberhardt: Handels- und Steuerbilanz, Diss. Mannheim, 1932.

Eberhardt: Zum Begriff der Bilanzkontinuität (ZfB. Juli 1935).

Eheberg: Grundriß der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., S. 98.

Erfurth: Die Behandlung kurzlebiger Wirtschaftsgüter (DStBl. Jg. 1935, S. 765).

Findeisen: Unternehmung und Steuer, Stuttgart, 1923.

Findeisen: Die Reserven der Unternehmung unter besonderer Berücksichtigung der Steuer, Berlin, 1921.

Fritz: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, i/Die Handels-Hochschule, 7. Aufl., Berlin.

Fuisting-Strutz: Preußisches Einkommensteuergesetz.

Gebhardt: Steuerliche Finanzfragen (DStZ. 1935, S. 1017).

George: Die Bewertung von Waren und Vorräten in der Steuerbilanz (DStBl. 1936, S. 79).

Gerstner, Bilanzanalyse, 9. Aufl., Berlin, 1928.

Helpenstein: Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin, 1932.

Hoeres: Steuer- und Bilanzfragen (DStZ. 1935, S. 578/79).

Horn: Tendenzen zur Aussonderung von Vermögenswertänderungen in der Betriebswirtschaftslehre, Wirtschaftspraxis und Steuerrecht, Berlin, 1931.

Kaemmel: Konjunkturbedingte Abschreibung (DStBl. 1936, S. 255).

Kaemmel-Bacciocco: Einkommensteuergesetz 1934.

Kalveram: Praxis der Goldmarkbilanzierung, Berlin, 1924.

Kalveram: Nordwollegutachten (Gutachten betreffend die handels- und zivilrechtlichen Regreßansprüche im Konkurse der Norddeutschen Wollkämmerei und Kammgarnspinnerei), Bremen, 1933.

Kalveram: Verstöße gegen ordnungsmäßige Bilanzierung.

Kennerknecht: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz 1934, Köln, 1936.

Knappe: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, Hannover, 1909.

Koch-Kaemmel: Kommentar zum Einkommensteuergesetz und Bürgersteuergesetz.
Kovero: Die Bewertung der Vermögensgegenstände.
Leitner, Bilanztechnik und Bilanzkritik, 8. und 9. Aufl., Berlin und Leipzig, 1929.
Liehr: Wertpapiere und Beteiligungen (DStZ. 1937, Nr. 38, S. 949).
Mirre: Die verschiedenen Bilanzkontinuitäten (ZStF. 1930, S. 8).
Mirre: Zur Bilanzkontinuität (ZStF. 9. Jg., S. 75).
Mirre: Das Problem der Absetzung für Abnutzung bei der Einkommen- und Körperschaftssteuer (Verh. Ind. u. Hand. 1928, H. 14).
Mirre: Steuerbilanz und Handelsbilanz (IuSt. 15. 11. 1935, S. 589).
Mirre: Technik und Bedeutung des Steuerprozesses für den Betrieb (Rhein-Main. Wirtsch. Ztg. 1926, S. 73).
Mrozek: Mrozek-Kartei, RFH-Entscheidungs-Sammlung (Bd. EinkSt.).
Mrozek-Peters: Kommentar zum Einkommensteuergesetz.
Mühlhoff: Vom steuerlichen Teilwert (DStBl. 1937, Nr. 18, S. 665).
Nicklisch: Das Verhältnis der Einkommen- und Körperschaftssteuerbilanzen zu den handelsrechtlichen (Wirtschaftstreuhändler, 1934, S. 25).
Oberthür: Warenbewertung (DStZ. 1937, Nr. 38, S. 957).
Oeftering: Die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 2 EStG (DStBl. 1936, S. 590).
Oermann: Teilwert nach § 6 EStG. und Einheitswert (DStZ. 1936, S. 669).
Pfundtner-Neubert: Das neue deutsche Reichsrecht, Abt. Steuern, Kommentar zum EStG., 1934.
Rehm: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 2. Aufl., München, 1914.
Reinhardt: Buchführung, Bilanz und Steuern, Berlin, 1934.
Reinhardt: Die neuen Steuergesetze, Berlin, 1934.
Reinhardt: Vorträge über Rechnungswesen, Buchführung und Abschluß- und Bilanzwesen (DStZ. 1936/37).
Röpke: Finanzwissenschaft, S. 309 (in „Die Handelshochschule").
Ruth-Schmalz: Die neue Bilanz der Aktiengesellschaft, Berlin, 1932.
Schmalenbach: Dynamische Bilanz, 4. Aufl., Leipzig, 1926.
Schmidt: Die Organische Tageswertbilanz, 3. Aufl., Leipzig, 1929.
Senf: Die Bewertung von Forderungen (DStBl. 1936, S. 289).
Simon: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, Berlin, 1910.
Spann: Die Haupttheorien der Volkswirtschaftslehre, 21. Aufl., Leipzig, 1931.
Strutz: Kommentar zum Einkommensteuergesetz von 1925, Berlin, 1929/30.
Walb: Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin, 1926.
Wulf, Chrysant, Herzler-Gebert: Einkommensteuergesetz 1934.
Ziegler: Bücher- und Bilanzrevision, i/Die Handels-Hochschule, Berlin, 7. Aufl.
Zimmermann: Kommentar zum Einkommensteuergesetz von 1925, Stuttgart, 1925.
Zimmermann: Die Besteuerung des gewerblichen Einkommens nach dem Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz, Köln, 1927.
Zubrod: Der Teilwertgedanke im Steuerrecht vom Standpunkt der Betriebswirtschaftslehre (Diss. Frankfurt a. M.).
Zintzen: Wieder steuerfreier Verlustvortrag (Köln. Ztg. v. 13. 2. 1938, S. 111).

b) Zeitschriften und Tageszeitungen.

Betriebswirtschaft, Die . . . .
Betriebswirtschaftliche Rundschau (BR; erscheint seit dem 1. 1. 1930 als: Archiv für Revisions- und Treuhandwesen).
Deutsche Steuerzeitung.
Deutsches Steuerblatt.
Frankfurter Zeitung.
Industrie und Steuer.

Kölnische Zeitung.
Der Praktische Betriebswirt.
Reichssteuerblatt.
Rhein-Mainische Wirtchaftszeitung.
Verhandlungen des Industrie- und Handelstages, Berlin, Vierteljahreszeitschrift für Steuer- und Finanzrecht.
Der Wirtschaftsprüfer.
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis (erscheint ab 1. 1. 1930 als „Die Betriebswirtschaft").
Zeitschrift für Gesellschaftswesen.
Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen.

c) Gesetzestexte.

Gesetz über die Steuerfreiheit von Ersatzbeschaffungen vom 1. 6. 1933.
Die Reichsabgabenordnung vom 16. 10. 1934.
Steueranpassungsgesetz vom 16. 10. 1934.
Einkommensteuergesetze:
a) Pr. EStG. von 1891 i. d. F. von 1906.
b) 1. REStG. von 1920 i. d. F. von 1921.
c) EStG. von 1925.
d) Gesetz zur Änderung des EStG. und KStG. vom 29. 6. 1929.
e) EStG. vom 16. Oktober 1934.
f) Gesetz zur Änderung des EStG. vom 1. 2. 1938.
g) EStG. vom 6. 2. 1938.
Körperschaftssteuergesetz vom 16. 10. 1934.
Handelsgesetzbuch.
Aktiengesetz vom 30. 1. 1937.

d) Entscheidungssammlungen und amtliche Mitteilungen.

Amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz 1934.
Amtliche Begründung zum Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 1. 2. 1938.
Amtliche Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des RFH.
Bescheid des RFM. vom 27. 4. 1935 — S. 1430 B — 121 III an die Reichsgruppe Industrie.
Bescheid des RFM. vom 12. 3. 1937 S. 1430 B — 121 III, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
Drucksachen der Nat. Vers.
Erlasse des RFM.
Reichsgesetzblatt.
Reichsoberhandelsgerichtsentscheidungen.
Reichssteuerblatt.
Reichstagsdrucksachen.
Sammlungen der Entscheidungen des Preuß. OVG.
Veranlagungsrichtlinien 1934, 1937.
Liste A und B des Erlasses des RFM. vom 20. 12. 1934, RStBl. 1935, S. 1 (Liste der kurzlebigen Wirtschaftsgüter).

Abkürzungen

a. a. O.	= am angeführten Ort
Abs.	= Absatz
AktG	= Aktiengesetz
DStBl	= Deutsches Steuerblatt
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
EStG	= Einkommensteuergesetz
HGB	= Handelsgesetzbuch
i. d. F. v.	= in der Fassung von
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
(Pr) OVG	= (Preußisches) Oberverwaltungsgericht
RAO	= Reichsabgabenordnung
RBewG	= Reichsbewertungsgesetz
RFH	= Reichsfinanzhof
RFM	= Reichsfinanzminister
RGZ	= Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
ROHG	= Reichsoberhandelsgericht
RStBl	= Reichssteuerblatt
StuW	= Steuer und Wirtschaft
VerhInduHand	= Verhandlungen des Industrie- und Handelstages Berlin
WP	= Wirtschaftsprüfer
ZFB	= Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfHwHp	= Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis
ZhwF	= Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZStF	= Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen

Zusammenstellung

der besprochenen Reichsfinanzhofentscheidungen
mit Fundstellenangabe

Urteil		Fundstelle					
Datum	Akt.-Nr.	Amtl. Samml. Bd.	S.	RStBl Jg.	S.	StuW Jg.	Nr.
21. 5. 1919	II A 47	1	82	—	—	—	—
14. 12. 1926	VI A 575	20	87	—	—	27	7
30. 11. 1927	VI A 753	—	—	28	92	28	43
7. 12. 1927	VI A 292	—	—	—	—	—	—
14. 12. 1927	VI A 802	22	309	28	108	—	—
1. 2. 1928	VI A 66	—	—	—	—	28	57
8. 5. 1928	I A 453	23	238	28	210	28	539
10. 10. 1928	VI A 1216	—	—	—	—	—	—
20. 11. 1928	I A 244	—	—	29	32	29	285
17. 4. 1929	VI A 879	—	—	29	455	29	600
29. 8. 1929	I A 420	—	—	29	543	29	778
11. 2. 1930	I A 807	—	—	30	153	30	557
20. 3. 1930	VI A 370	—	—	30	348	30	479
16. 9. 1930	I A 79	—	—	30	717	20	1228
13. 11. 1930	VI A 1275	—	—	—	—	31	20
19. 8. 1931	VI A 441	29	249	31	908	31	943
22. 10 1931	I A 254	—	—	32	22	32	167
30. 8. 1932	VI A 2231	—	—	33	30	—	—
16. 3. 1933	VI A 85	—	—	—	—	—	—
28. 3. 1933	I A 220	—	—	33	1204	33	524
16. 5. 1933	VI A 211	—	—	33	1067	33	646
30. 5. 1933	VI A 1657	33	215	33	1012	33	645
25. 4. 1934	VI A 909	36	180	34	945	34	488
10. 7. 1934	I A 142	36	315	34	1138	34	620
4. 9. 1934	I A 122	—	—	34	1442	34	687
6. 3. 1935	VI A 890	—	—	—	—	35	288
23. 5. 1935	I A 110	—	—	35	1467	35	619
26. 6. 1935	VI A 475	—	—	35	1496	35	477
16. 12. 1936	VI A 380	—	—	—	—	—	—

Vorbemerkungen.

Von allen Steuern sind diejenigen vom Einkommen, die Einkommen- und Körperschaftssteuer, die ertragreichsten. Soll der Grundsatz der Gleichmäßigkeit und der Gerechtigkeit auch für diese wichtigsten Steuern gelten, so kann für sie als Bemessungsgrundlage nur das tatsächliche Einkommen als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Ziff. 4—7 EStG.) oder der tatsächlich erzielte Gewinn als Ergebnis einer Bilanzrechnung (§ 2 Abs. 2 Ziff. 1—3) in Betracht kommen. Nur wenn diese der Besteuerung zugrunde gelegt werden, wird jeder gerecht und im gleichen Verhältnis zu Steuerleistungen herangezogen.

Von den erwähnten Bemessungsgrundlagen soll das Einkommen als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten unberücksichtigt bleiben. Die Beschränkung auf die Bilanzrechnung kommt in der Themastellung zum Ausdruck. Da außerdem das Körperschaftssteuergesetz lediglich ein Rahmengesetz für das Einkommensteuergesetz bildet, kann man, statt zwischen Einkommen- und Körperschaftssteuerbilanzen zu unterscheiden, schlechtweg von Erfolgsteuerbilanzen sprechen. Der Begriff des Bilanzenzusammenhangs stellt die Zusammenfassung aller der Grundsätze dar, die bei der Aufstellung von Erfolgsteuerbilanzen zu beachten sind, damit der tatsächlich erzielte Gewinn ermittelt werden kann. In dieser Arbeit soll untersucht werden, inwieweit die Bestimmungen des heutigen Einkommensteuergesetzes und damit des Körperschaftssteuergesetzes als Ergebnis einer geschichtlichen Entwicklung mit diesen Grundsätzen übereinstimmen, d. h. in welchem Maß das Einkommensteuergesetz eine richtige Gewinnrechnung zwingend vorschreibt.

Der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs in Erfolgsteuerbilanzen.

A. Allgemeines.

I. Begriffliches.

Erfolgsteuerbilanzen haben den Zweck, den in einer Wirtschaftsperiode erzielten Gewinn zu ermitteln. Dieser Gewinn soll nicht aus einer einzelnen Bilanz abgeleitet werden. Das Einkommensteuergesetz [1]) schreibt vielmehr für diese Gewinnermittlung den Bestandsvergleich vor; d. h. das mit Hilfe der Jahresendbilanz ermittelte Betriebsvermögen muß dem mit Hilfe der Bilanz des Vorjahres festgestellten Betriebsvermögen gegenübergestellt werden. Dieser Bestandsvergleich schafft eine doppelte Verbindung zwischen zwei Bilanzen einer Unternehmung:

1. Zuerst wird jede Erfolgsteuerbilanz in ihrer Natur als Schlußbilanz eines Rechnungsabschnittes mit der Anfangsbilanz des neu beginnenden Rechnungsabschnittes zu verbinden sein, denn eine unabhängige Neuberechnung für die beginnende Periode wäre weder praktisch durchführbar noch theoretisch begründbar.
2. Dann wird jede Erfolgsteuerbilanz in ihrer Natur als Schlußbilanz eines Rechnungsabschnittes mit der Schlußbilanz des nächsten Rechnungsabschnittes in Verbindung stehen müssen, da es sich um Rechnungsgebilde handelt, denen gleiche Zwecksetzung unterstellt werden muß [2]).

Bevor sich im Steuerrecht das Bestreben durchsetzte, Fremdwörter soweit wie möglich durch deutsche Worte zu ersetzen, verwendete man im steuerrechtlichen Schrifttum (z. T. in kritikloser Anlehnung an Begriffe des handelsrechtlichen Schrifttums) die Sam-

[1]) § 4 S. 1 EStG. vom 6. 2. 1938.

[2]) Aufermann: Vorlesung W.-S. 1935/6, Steuerliche Ertrags- und Gewinnrechnung.

melbezeichnung „Bilanzkontinuität" ohne Unterscheidung dazu, um die beiden erwähnten, in ihrem Wesen verschiedenen Bilanzverbindungen zu kennzeichnen.

1. Die Unterscheidung zwischen allgemeiner und spezieller Kontinuität.

Der RFH erkannte bald den doppelten Inhalt des Kontinuitätsbegriffs und versuchte, Verwechslungen dadurch zu vermeiden, daß er die Kontinuität der oben unter 1) gekennzeichneten Art „allgemeine Kontinuität", die Kontinuität der unter 2) gekennzeichneten Art „spezielle Kontinuität" nannte [3]). Durch die begriffliche Unterscheidung brachte der RFH zum Ausdruck, daß es sich hier um zwei völlig verschiedene Bilanzverbindungen handelte. Aber die Gefahr von Verwechslungen wurde nicht gebannt; denn die benutzten Adjektiva waren so farblos, daß sie ohne große Bedenken vertauscht werden konnten.

Dennoch schloß sich Mirre der Unterscheidung des RFH zwischen allgemeiner und spezieller Kontinuität an, ergänzte sie aber noch durch einen dritten Kontinuitätsbegriff, indem er auf die RFH-Entscheidung vom 7. 12. 1927 — VI A 292/27 — hinwies. Dort wurde betont, „daß an der (unter mehreren an sich zulässigen Arten der Buchführung) einmal gewählten Art auch fernerhin festgehalten werden muß, da sonst der Grundsatz der Kontinuität verletzt würde, der überall zu beachten ist, wo überhaupt von ordnungsgemäßer Buchführung gesprochen werden kann" [4]).

Für diese Kontinuitätsart prägte Aufermann [1]) den Begriff „der Grundsatzkontinuität".

2. Die weitere Aufgliederung des Begriffs der speziellen Kontinuität.

Bühler [5]) weist (unter Beibehaltung der Fremdwörter) darauf hin, daß die Verbindung zwischen zwei Jahresschlußbilanzen sich nicht in einer Grundsatzkontinuität erschöpfe, sondern daß dazu auch die Bewertungskontinuität gehöre. Dementsprechend gliedert er den Gesamtbegriff „Kontinuität" wie folgt:

1. Allgemeine Kontinuität.
2. Spezielle Kontinuität,
   a) Wertfortführung,
   b) Gleichmäßigkeit in den Bilanzierungsmethoden.

---

[3]) RFH.-Urteil: vom 1. 2. 1928 — VI A 66/28 —; StW. 1928 Nr. 157.
[4]) Mirre: Zur Bilanzkontinuität, ZStF., 9. Jahrg., S. 75.
[5]) Bühler: Bilanz und Steuer, 2. Aufl. 1936, S. 124.

Die Unterteilung der speziellen Kontinuität ist zwar geeignet, das Wesen der Bilanzverbindung zu klären, aber die Unterscheidung zwischen allgemeiner und spezieller Kontinuität vermag (wie bereits erwähnt) nicht zu befriedigen.

3. Die Ersetzung der Fremdwörter durch deutsche Begriffe.

In dem Bemühen, die Fremdwörter zu ersetzen und gleichzeitig eine begriffliche Klärung zu erreichen, unterscheidet Reinhardt [6]) zwischen:

1. Bilanzzusammenhang (im Sinne von allgemeiner Bilanzkontinuität),
2. Wertzusammenhang (ungefähr im Sinne von spezieller Kontinuität).

Unter Bilanzzusammenhang versteht er die Übereinstimmung der Eröffnungsbilanz des neuen Wirtschaftsjahres mit der Schlußbilanz des vorangegangenen. Die Begriffe „allgemeine Kontinuität" und „Bilanzzusammenhang" decken sich vollständig.

Der Wertzusammenhang besteht darin, daß ein Wertansatz aus einer früheren Bilanz nicht überschritten werden darf. Zwischen den Begriffen „spezielle Kontinuität" und „Wertzusammenhang" besteht keine völlige Übereinstimmung. Die spezielle Kontinuität umschließt sowohl die Beibehaltung gleicher Werte und gleicher Bilanzierungsgrundsätze, als auch eine gleichmäßige Bewertung [7]) und die Bilanzierung nach gleichmäßigen Grundsätzen. Wertzusammenhang liegt dagegen nach Reinhardt in erster Linie dann vor, wenn die gleichen Bilanzposten und die gleichen Bewertungsregeln beibehalten sind. Allerdings erkennt er den Wertzusammenhang nicht nur bei Wertgleichheit, sondern auch bei der Bewertung zu niedrigeren Werten an (d. h. bei Anwendung des Niederstwertprinzips). Bei einer nachträglichen Aufwertung bis zur Grenze des tatsächlichen Anschaffungspreises spricht er von einem eingeschränkten Wertzusammenhang. Reinhardt gliedert also wie folgt:

1. Bilanzzusammenhang.
2. Wertzusammenhang,
   a) Wertgleichheit,

---

[6]) Reinhardt: Buchführung, Bilanz und Steuer, S. 121 bzw. 165.

[7]) Unter gleichmäßiger Bewertung ist die Anwendung von verschiedenen, aber innerhalb der gleichen Wertgruppe liegenden Werten zu verstehen. (Vgl. dazu die Ausführungen im Abschnitt A I 1.)

b) Wertzusammenhang bei Anwendung des Niederstwertprinzips,
c) eingeschränkter Wertzusammenhang.

Durch diese Gliederung wird der Unterschied zwischen den beiden erwähnten verschiedenen Bilanzverbindungen ebenfalls hervorgehoben. Aber die Bezeichnung „Bilanzzusammenhang" vermag ebensowenig wie die Bezeichnung „allgemeine Kontinuität" (continuere = zusammenhalten) begrifflich das zu sagen, was eigentlich dahinter steckt. Das Wort „Zusammenhang" bedeutet, daß ein (wenn auch noch so kleiner) Zeitraum überbrückt wird. Nach Reinhardt soll der Begriff des Bilanzzusammenhangs die Verknüpfung der Schlußbilanz eines Jahres mit der Eröffnungsbilanz des neuen Jahres kennzeichnen. Da diese Bilanzen zeitlich zusammenfallen, ein Zeitraum also nicht überbrückt werden kann, ist bei dieser Art der Bilanzverbindung die Bezeichnung der „allgemeinen Kontinuität" (nach RFH) oder des „Bilanzzusammenhangs" (nach Reinhardt) nicht anwendbar. Angesichts der völligen Übereinstimmung dieser Bilanzen liegt es aber nahe, statt dessen von Bilanzgleichheit [8]) zu sprechen. Dadurch wird es möglich, mit dem Begriff des „Bilanzzusammenhangs" oder noch besser des „Bilanzenzusammenhangs" [9]) die Art der Bilanzenverbindung zu kennzeichnen, die zwei zeitlich getrennte Bilanzen (die Schlußbilanzen der aufeinanderfolgenden Jahre) miteinander verknüpft. In dieser Arbeit soll ausschließlich diese zweite Art der Bilanzenverbindung, also der Bilanzenzusammenhang untersucht werden.

II. Wesen und Zweck des Bilanzenzusammenhangs.

Das EStG selbst stellt diesen Zusammenhang zwischen zwei aufeinanderfolgenden Bilanzen dadurch her, daß es in § 4 S. 1 folgendes vorschreibt:

> „Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres . . . . . ."

Unter dem Begriff des Bilanzenzusammenhangs soll aber nicht bloß eine rechnungstechnische Verknüpfung von Bilanzen verstanden werden; er soll vielmehr alle die Grundsätze umschließen, deren Beachtung zwischen den aufeinanderfolgenden Bilanzen einer Un-

[8]) Aufermann: Vorlesung W.-S. 1936/7, Steuerliche Erfolgsbilanzen.
[9]) Durch ihn werden zwei Bilanzen miteinander verbunden.

ternehmung eine solche Verbindung schafft, daß in jedem Jahre sowohl der richtige als auch ein vergleichbarer Gewinn ermittelt wird.

1. Der Bilanzenzusammenhang als Voraussetzung für die richtige Verteilung des Totalgewinnes auf die einzelnen Perioden und für eine richtige Gewinnermittlung.

Die jährliche Bilanzaufstellung wäre überflüssig, wenn es genügte, das bei Liquidation einer Unternehmung noch vorhandene Vermögen mit dem zu vergleichen, das zu Beginn der Arbeit zur Verfügung stand, wobei alle Einlagen und Entnahmen zu berücksichtigen wären. Mit Hilfe eines solchen Bestandsvergleichs könnte der in der ganzen Zeit der wirtschaftlichen Betätigung erzielte Gewinn oder Verlust errechnet werden. In der Regel reicht aber eine solche Totalrechnung nicht aus, da man mindestens in jedem Jahr den Gewinn oder Verlust einer Unternehmung feststellen muß. Man unterteilt daher die Gesamtzeit in einzelne Abschnitte und verteilt auf diese mit Hilfe der Bilanz den in der Gesamtzeit erzielten Gewinn oder Verlust. Schließt sich ein Zeitabschnitt lückenlos an den nächsten an, und werden bei dieser Gewinnermittlung die gleichen Methoden angewendet wie bei der Totalgewinnrechnung, so wird die Summe der Periodengewinne gleich dem Totalgewinn sein; zwischen beiden wird (nach Schmalenbach)[10]) Kongruenz herrschen.

Die Bilanz stellt keinen natürlichen Einschnitt in den zeitlichen Ablauf des Betriebsgeschehens dar. Die Zäsur muß darum eine künstliche genannt werden, weil die einmal begonnenen Geschäfte nicht bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung beendet werden können. Aus der Tatsache, daß einzelne wirtschaftliche Handlungen in einem Zeitabschnitt begonnen, in dem nächsten oder in einem der übernächsten erst abgeschlossen werden, ergibt sich eine Verknüpfung dieser Perioden miteinander, die in der Bilanz zahlenmäßig zum Ausdruck gebracht wird. Vom Standpunkt der Totalgewinnrechnung ist es gleichgültig, in welcher Periode der Aufwand oder der Ertrag aus den einzelnen wirtschaftlichen Umsätzen verrechnet wird. Für die Abschnittsrechnung ist dagegen die richtige Zuteilung zu einer Erfolgsperiode von größter Bedeutung. Eingangs wurde gesagt, unter dem Begriff des Bilanzenzusammenhangs seien die Grundsätze zusammenzufassen, die die Ermittlung des richtigen Periodengewinnes sicherstellen sollen. Das

[10]) Schmalenbach: Dynamische Bilanz, 4. Aufl., S. 96.

bedeutet in diesem Zusamenhang, daß diese Grundsätze darüber Aufschluß geben sollen, wie wirtschaftliche Vorgänge, die von einem Zeitabschnitt in einen anderen hinüberragen, abzurechnen sind. Häufig sind nämlich Ausgaben einer Periode nicht gleichzeitig Kosten dieses Abschnittes (Anschaffung von Anlagegegenständen, deren Nutzungsdauer über ein Jahr hinausreicht; Ausgaben für Versicherungen); umgekehrt kann die Kostenverursachung der Ausgabe zeitlich vorangehen (nachträglich bezahlte Miete). Der Bilanzenzusammenhang muß durch ein in jedem Jahr grundsätzlich gleiches System von Rechnungsabgrenzungsposten zwischen den verschiedenen Bilanzen eine Verbindung in der Art schaffen, daß der Aufwand in der Periode verrechnet wird, in der er entstanden ist.

Der gleiche Grundsatz gilt — allerdings nicht einheitlich — für die Verrechnung des Gewinnes. Man könnte zwar die Ansicht vertreten, der Gewinn sei der Produktionsperiode zuzurechnen. Aus dem Grundsatz der Vorsicht heraus wird er aber erst im Zeitpunkt des Verkaufs als verwirklicht angesehen. Von dieser Ausnahme abgesehen, muß aber auch der Totalgewinn ebenso wie der Aufwand stets nach gleichbleibenden Grundsätzen so aufgespalten werden, daß den einzelnen Zeitabschnitten der Anteil am Totalgewinn zugewiesen wird, der den Erfolgen, die in ihnen erzielt wurden, entspricht. Die genaue Verrechnung von Aufwand und Ertrag zwischen den einzelnen Perioden ist demnach ein wichtiges Ziel des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs.

Diese Verrechnung kann aber unter Umständen große Schwierigkeiten bereiten. Werden z. B. für einen Betrieb, in dem mit giftigen Gasen gearbeitet wird, fortlaufend Gasmasken neu beschafft, so würde es sehr zeitraubend sein, den Grad der Gebrauchsfähigkeit der einzelnen Schutzgeräte für das nächste Jahr zu bestimmen und einen entsprechenden Aktivposten in die Bilanz einzusetzen. In diesem Fall ist es zweckmäßig, die Aktivierung zu unterlassen und die Neubeschaffung sofort zu Lasten des Gewinn- und Verlustkontos abzubuchen. Werden im Laufe eines Jahres für 1000 *RM* Gasmasken gekauft, deren Wert am Jahresende — würde man genau rechnen — 400 *RM* betragen würde, so wäre das erste Jahr der Neubeschaffung bei einer Sofortabschreibung mit 400 *RM* zu hoch belastet. Aber in den folgenden Jahren heben sich die Unterschiede aus den zeitlichen Verschiebungen (keine Abschreibung mehr auf den Bestand aus dem Vorjahre, zu hohe Abschreibung auf die Neubeschaffungen dieses Jahres) auf, wenn der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs beachtet wird, der in diesen Fällen eine stets gleichbleibende Bilan-

zierung vorschreibt, und sofern die Anschaffungen in jedem Jahr ungefähr gleich hoch sind.

Eine besondere Bedeutung kommt dem Grundsatze des Bilanzenzusammenhangs bei der Verrechnung schwebender Geschäfte zu. Wie noch darzulegen ist, hat die Steuerrechtsprechung den vom Handelsbrauch entwickelten Grundsatz anerkannt, wonach unrealisierte Gewinne nicht berücksichtigt werden dürfen, unrealisierte Verluste dagegen beachtet werden können. Für die Verrechnung schwebender Geschäfte bedeutet das: werden bei deren Abwicklung Verluste erwartet, so sind diese bereits in der Bilanz der abzuschließenden Periode als Aufwand zu verbuchen. Ist man z. B. auf Grund alter Lieferverträge verpflichtet, Erzeugnisse zu einem Preis zu liefern, der unter dem gegenwärtigen Marktpreis liegt, so soll der Verlust, der erst bei der Lieferung (in der folgenden Periode) verwirklicht wird, bereits jetzt berücksichtigt werden. Dies ist auch wirtschaftlich berechtigt, da die Folgen einer Fehlspekulation dem Jahr zu belasten sind, in dem der Irrtum entstanden ist bzw. offenbar wird.

Sind umgekehrt bei der Ausführung schwebender Geschäfte Gewinne zu erwarten, so dürfen diese erst in der Periode verrechnet werden, in der sie tatsächlich verwirklicht werden. In dem Verbot des Ausweises nicht verwirklichter Gewinne kommt der Grundsatz der Vorsicht zum Ausdruck. Da die Berücksichtigung solcher Gewinne notwendig mit Schätzung verknüpft wäre, bringt deren gleichmäßige Ausschaltung ein Moment größerer Sicherheit in die Rechnung.

Die klare Entscheidung, ob es sich um einen verwirklichten oder einen nichtverwirklichten Gewinn handelt, ist nicht immer möglich. Glaubt man, daß in einem bestimmten Fall ein realisierter Gewinn vorliegt, so ergibt sich aus dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs, daß gleiche oder ähnliche Gewinne in Zukunft gleichartig zu behandeln sind. Dadurch wird verhindert, daß Gewinne in einem Jahr als verwirklicht, in einem anderen als nicht verwirklicht betrachtet werden, und daß willkürliche Gewinnverschiebungen zwischen den einzelnen Zeitabschnitten erfolgen.

Durch Beachtung des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs soll erreicht werden, daß alle Kosten und Erträgnisse den Zeitabschnitten zugeteilt werden, in denen sie entstanden sind. Wo eine genaue Zurechnung nicht oder nur schwer möglich ist, muß Sorge getragen werden, daß Ungenauigkeiten durch gleichmäßige Bilanzierung wieder ausgeglichen werden. Der Totalgewinn, den ein Unternehmen erzielt, wird demnach so auf die einzelnen Zeitab-

schnitte zu verteilen sein, daß sich Leistung und Ertrag soweit wie möglich entsprechen.

Ebenso wie eine richtige Aufwands- und Ertragsverrechnung ist eine gleichmäßige Bewertung Voraussetzung für eine richtige Gewinnermittlung.

Handelt es sich dabei um Wirtschaftsgüter, die bereits in der letzten Bilanz aufgeführt waren, bei denen also Nämlichkeit von Bilanz zu Bilanz besteht, so muß eine Stetigkeit in der Bewertung beachtet werden. Man könnte geneigt sein, unter dem Begriff der Bewertungsstetigkeit die Innehaltung des gleichen Wertes (z. B. des Anschaffungswertes) zu verstehen. Hier würde absolute Bewertungsstetigkeit vorliegen. Dann müßte man folgerichtig bei einer Wahlmöglichkeit zwischen verschiedenen Werten von Bewertungsunstetigkeit sprechen. Die Bezeichnung „Stetigkeit" wird in dieser Arbeit jedoch in einem anderen Sinn gebraucht. Bewertungsstetigkeit soll außer bei Beibehaltung gleicher Werte auch bei Anwendung gleichartiger Werte vorliegen. Darunter sind alle Werte zu verstehen, die innerhalb einer bestimmten Wertgruppe liegen. Diese Wertgruppe wird vom Gesetzgeber nach Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten abgegrenzt; d. h. die Grenzwerte werden für diese Gruppe so gewählt, daß Wertschwankungen, die auf die Gestaltung des Betriebserfolges von Einfluß sind, berücksichtigt werden können. Hier liegt also kein logisches, sondern ein Zweckproblem vor. Die Wahl zwischen den vom Gesetzgeber bestimmten Grenzwerten muß aber stets in der gleichen Weise erfolgen. Geht man z. B. in einem Jahr mit hohem Gewinn vom Anschaffungspreis auf den niedrigeren Teilwert [11]) herunter, so sollen in späteren Jahren ähnliche Wirtschaftsgüter auch dann gleichartig bewertet werden, wenn der Gewinn niedriger ist. Das Wesen der Stetigkeit liegt darin, daß der vom Gesetzgeber anerkannte Spielraum in der Bewertung nicht zu willkürlichen Gewinnverschiebungen, sondern nur zur Berücksichtigung von Wertänderungen dienen soll. Welche Anforderungen im einzelnen an die Bewertungsstetigkeit gestellt werden, und unter welchen Voraussetzungen ein Wechsel in den Bilanzierungsgrundsätzen möglich ist, wird im Abschnitt über den „Bilanzenzusammenhang durch Bewertungsstetigkeit" ausgeführt.

Liegt bei den zu bewertenden Wirtschaftsgütern keine Nämlichkeit von Schlußbilanz zu Schluß-

[11]) „Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt." § 6 Ziff. 1, S. 2, EStG. 1938.

bilanz vor — was z. B. beim Umlaufsvermögen regelmäßig der Fall ist — so ist eine Bewertungsstetigkeit im eigentlichen Sinne nicht vorstellbar. Eine Stetigkeit in der Bewertung ist nur dann möglich, wenn gleiche oder gleichartige Werte zu gleichgebliebenen, unveränderten Wirtschaftsgütern in Beziehung gesetzt werden. Das Wesen der Stetigkeit liegt darin, daß die Anwendung eines anderen, aber innerhalb der gleichen Wertgruppe liegenden Wertes nicht durch Substanzänderung des Wirtschaftsgutes selbst, sondern nur durch eine Änderung der Bedeutung des gleich gebliebenen Wirtschaftsgutes für den Markt oder für den Betrieb bedingt wird. Werden neue Wirtschaftsgüter dem Unternehmungsverbande eingegliedert, oder haben sich die bereits vorhandenen in ihrer Substanz verändert, so können keine gleichen oder gleichartigen Werte beibehalten werden.

Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens ist eine Stetigkeit in der Bewertung selbst dann nicht möglich, wenn in jedem Jahr ungefähr gleiche Mengen von Wirschaftsgütern der gleichen Art vorhanden sind (eiserner Bestand)[12]). Da solche Wirtschaftsgüter regelmäßig nur kurze Zeit zur Unternehmung zu zählen sind, liegt bei ihnen keine Nämlichkeit von Bilanz zu Bilanz vor, die es erlauben würde, dieselben Werte beizubehalten. Hier muß vielmehr eine neue Bewertung erfolgen. Der Unterschied liegt also darin, daß bei Nämlichkeit der Wirtschaftsgüter von Bilanz zu Bilanz gleiche oder gleichartige Werte beibehalten werden können, während bei neuen bzw. in ihrer Substanz veränderten Wirtschaftsgütern ein vollkommen neuer Wert ermittelt werden muß. Von einer richtigen Erfolgsrechnung kann man im letzteren Fall nur dann sprechen, wenn jedes Mal die gleichen Grundsätze berücksichtigt werden. Wird z. B. in einem Jahr bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern, die im eigenen Betrieb hergestellt wurden, ein Anteil an den allgemeinen Geschäftsunkosten berücksichtigt, so darf in den folgenden Jahren von einer Aktivierung nicht abgesehen werden. (Vgl. dazu den Abschnitt über den „Bilanzenzusammenhang durch Grundsatzstetigkeit".)

Den Zusammenhang zwischen zwei Bilanzen einer Reihe durch gleichartige Bewertung (Bewertungsstetigkeit) bzw. durch Anwendung gleicher Grundsätze (Grundsatzstetigkeit) sinnvoll zu gestalten, ist nichts anderes als ein Gebot logischen Denkens; denn Gleiches mit Ungleichem in Beziehung zu setzen, könnte nie ver-

[12]) Obwohl — wie nachher zu zeigen ist — die Steuerbilanz sich in wesentlichen Punkten der dynamischen Bilanz anschließt, folgt die steuerliche Bewertungslehre in diesem Punkt den Schmalenbachschen Gedanken nicht.

nünftige Ergebnisse liefern. Der Bilanzenzusammenhang ist also selbstverständliche Voraussetzung jeglicher Bestandsvergleichsrechnung und damit der Ermittlung des richtigen Periodengewinnes.

Man könnte zwar der Ansicht sein, es sei für den Staat gleichgültig, wann der Gewinn in Erscheinung trete, und wann die entsprechende Steuerschuld entrichtet werde, wichtig sei nur, daß sie überhaupt bezahlt werde. Der Staat kann aber einer solchen Verschiebung nicht zustimmen, da er in jedem Jahre auf ein ungefähr gleiches Steueraufkommen bedacht sein muß. Dies ist nur dann gesichert, wenn jede Unternehmung stets den tatsächlich erzielten, nicht aber einen irgendwie manipulierten Gewinn als Ergebnis einer Wirtschaftsperiode bezeichnet. Abgesehen davon stellt die Besteuerung nach dem richtigen Gewinn auch die zweckmäßigste und gerechteste Aufbringungsordnung dar. Die Notwendigkeit für die Ermittlung des richtigen Periodengewinnes ergibt sich demnach nicht nur aus betriebswirtschaftlichen Erwägungen (Feststellung der Wirtschaftlichkeit einer Unternehmung, Ermittlung des verteilungsfähigen Gewinnes) [13]), sondern auch aus fiskalischen Gründen. Wenn die Beachtung des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs Voraussetzung für die Ermittlung dieses Gewinnes ist, so erhellt daraus die große Bedeutung dieses Prinzips für die Steuerbilanz.

2. Der Bilanzenzusammenhang als Voraussetzung für die Ermittlung des vergleichbaren Periodengewinnes.

Da die Bewertung in vielen Fällen nur im Wege der Schätzung möglich ist, mußte der Gesetzgeber einen begrenzten Spielraum in der Bewertung zulassen. Da die Ergebnisse von Schätzungen bei verschiedenen Schätzern verschieden ausfallen können, durfte der Gesetzgeber die Anwendung einer einzigen Wertart nicht verlangen; vielmehr mußte er eine Wahlmöglichkeit mit der Beschränkung einräumen, daß der Schätzungswert innerhalb einer von ihm abzugrenzenden Wertgruppe liegen müsse. Es würde aber dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs, dessen Wesen in der Ermittlung des richtigen Gewinnes besteht, widersprechen, wenn dieser Spielraum zu Gewinnverschiebungen ausgenutzt würde. Es muß daher Vorsorge getroffen werden, daß der Bilanzierende sich bei der Schätzung nicht von bestimmten, für ihn günstigen Gewinnregulierungsabsichten leiten läßt.

---

[13]) Le Coutre: Praxis der Bilanzkritik, S. 25.

Die Richtigkeit oder Unrichtigkeit einer Schätzung kann zwar im allgemeinen nicht nachgewiesen werden. Aber durch Vergleich mit den früheren Gewinnrechnungen bzw. mit den Wertansätzen aus früheren Bilanzen können Anhaltspunkte dafür gewonnen werden, ob die Schätzung mit der Wirklichkeit einigermaßen übereinstimmt. Es wäre denkbar, daß bei der einzelnen Nachprüfung Schätzungsfehler nicht entdeckt werden; sind die Bilanzen aber mit denen früherer Jahre vergleichbar, so können derartige Fehler im Verlaufe mehrerer Jahre nicht verheimlicht werden. Die Notwendigkeit, die Bilanzen unter dem Gesichtspunkt der Vergleichbarkeit aufzustellen, ergibt sich aber auch aus dem Wesen des Bestandsvergleichs, der nur dann richtige Ergebnisse liefern kann, wenn Gleiches mit Gleichem in Beziehung gesetzt wird. Werden unter dem Begriff des Bilanzenzusammenhangs alle die Grundsätze zusammengefaßt, die die Ermittlung des richtigen Gewinnes sichern sollen, so muß nach dem zuvor Gesagten dazu auch der Grundsatz der Vergleichbarkeit gezählt werden.

Demnach besteht das Wesen des Bilanzenzusammenhangs in der Zusammenfassung aller der Grundsätze, die die Feststellung des in einer Wirtschaftsperiode tatsächlich erzielten, vergleichbaren Gewinnes bezwecken.

III. Der steuerliche Gewinnbegriff.

Unter Gewinn kann man entweder:

1. die Summe aller aus dauernden Quellen fließenden Einkünfte einer Unternehmung verstehen, wobei gelegentliche Einkünfte nicht mitzählen (Quellen- oder Fuistingsche Theorie) oder aber
2. die Summe aller Einkünfte, die einer Unternehmung überhaupt im Laufe eines Jahres zufließen (Reinvermögenszugangs- oder Schanzsche Theorie).

Diese beiden Theorien wechseln sich in den verschiedenen deutschen Einkommensteuergesetzen ab. Das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891 folgt der Quellentheorie. „Ihre Schwäche, die darin besteht, daß so sehr viele außergewöhnliche Einnahmen (Konjunktur- und Spekulationsgewinne!) trotz ihrer besonderen Steuerkraft unbesteuert blieben, führte dazu, daß die deutsche Einkommenbesteuerung sich in und nach dem Kriege mehr und mehr dem Schanzschen Einkommensbegriff zuwandte“ [14]).

[14]) Röpke: Finanzwissenschaft S. 309 (in „Die Handelshochschule“).

1. Die Schanzsche Reinvermögenszugangstheorie in den Reichseinkommensteuergesetzen.

Maßgebend für die Umbildung des steuerlichen Gewinnbegriffs im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie, die zum erstenmal im REStG von 1920 klar zutage trat, war weniger die theoretische Überlegung, eine möglichst umfassende und gerechte Besteuerung durchzusetzen, als vielmehr der Wunsch, ein möglichst großes Steueraufkommen sicherzustellen. Es zeigte sich aber bald, daß die allgemeine Heranziehung der „sonstigen Einnahmen" (d. h. der nicht aus bestimmten Quellen fließenden Einnahmen) praktisch kaum durchführbar und finanziell ziemlich bedeutungslos war [15]). Die Novelle zum REStG brachte daher insofern eine gewisse Abwendung von der Reinvermögenszugangstheorie, als Gewinne aus nichtgewerblichen Veräußerungsgeschäften nur dann als steuerpflichtig angesehen wurden, wenn es sich um Spekulationsgewinne handelte. Durch das EStG. von 1925 trat hierin keine Änderung ein. Das EStG. von 1934 in der Fassung vom 6. Februar 1938 wendet sich dagegen wieder deutlicher der Reinvermögenszugangstheorie zu, da neben den Spekulationsgewinnen auch die erwähnten Veräußerungsgewinne zum steuerpflichtigen Einkommen zu zählen sind. Eine gewisse Anlehnung an die Quellentheorie ist aber darin zu erkennen, daß solche Gewinne unter Umständen mit einem geringeren als dem üblichen Satz zu versteuern sind.

Die Quellen- und die Reinvermögenszugangstheorie haben also bei der Entwicklung der deutschen Steuergesetze miteinander im Wettstreit gestanden, bei dem sich schließlich die letztere im wesentlichen durchgesetzt hat. Da je nach Anwendung der einen oder der anderen Theorie der steuerliche Gewinnbegriff sich ändert, so muß gefolgert werden, daß es einen objektiv richtigen steuerlichen Gewinn nicht gibt. Ein mit Hilfe der Steuerbilanz ermittelter Gewinn kann vielmehr nur dann als richtig bezeichnet werden, wenn er dem jeweils gültigen steuerlichen Gewinnbegriff entspricht. So würde z. B. ein nach den Grundsätzen des PrEStG. von 1891 ermittelter Gewinn heute nicht mehr als richtig anerkannt werden können. Nach dem EStG. von 1938 wird als Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres unter Berücksichtigung der Einlagen und der Entnahmen angesehen. Der Gewinn ist also gleich der Summe sämtlicher Reinver-

[15]) Eheberg: Grundriß der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., S. 98.

mögenszugänge eines Wirtschaftsabschnittes einschließlich der einmaligen Einnahmen aller Art.

2. Das Wertproblem und der steuerliche Gewinnbegriff.

Zu der durch die Anwendung der verschiedenen Theorien bedingten Wandelbarkeit des steuerlichen Gewinnbegriffs tritt noch ein weiterer Umstand, der den steuerpflichtigen, tatsächlich erzielten Gewinn zu einer zeitbedingten Größe werden läßt. Die Bewertungsgrundsätze, die bei der Bilanzierung anzuwenden sind, haben sich im Laufe der Zeit erheblich geändert (vergl. die Abschnitte C I 1 und 2). Je nachdem, welcher Wert Ausgangswert bildete, mußte sich ein unterschiedlicher Gewinn ergeben. Auch aus diesem Grunde kann man nicht von einem objektiv richtigen steuerlichen Gewinn, sondern nur von einem, den jeweiligen steuerlichen Vorschriften entsprechenden Gewinn reden.

Die Entscheidung, welcher Wert Hauptwert für das EStG. von 1934 werden sollte, ist dem Gesetzgeber nicht leicht gefallen, zumal da ein einheitlicher Wertungsgrundsatz von der Betriebswirtschaftslehre bisher nicht ausgearbeitet worden ist. Der Steuergesetzgeber konnte demnach nicht daran denken, sich einer bestimmten, von einer einzelnen Schule vertretenen Wertlehre anzupassen; denn in diesem Fall wäre ihm von den Gegnern dieser Theorie der Vorwurf nicht erspart geblieben, daß sie die gesetzlichen Bewertungsvorschriften lediglich als ein Diktat, aber nicht als — nach ihrer Ansicht — theoretisch richtige Normen anerkennen könnten.

Der Gesetzgeber durfte sich aber auch aus Gründen, die in der Materie selbst lagen, nicht vorbehaltlos einem einzelnen Wertungsgrundsatz anschließen.

a) Steuerlicher Gewinnbegriff und Tageswert.

An sich hätte es nahe gelegen, die Tageswertrechnung im Sinne der „Organischen Tageswertbilanz“ [16]) vorzuschreiben, da diese (bei Berücksichtigung der steuerlichen Sondervorschriften) theoretisch zu einem richtigen steuerlichen Gewinn führen müßte. Aber der Steuergesetzgeber konnte nicht bei allen Steuerpflichtigen ein so hoch entwickeltes Wertungsgefühl voraussetzen, wie es eine Rechnung mit dem Tageswert bedingt. Diese Bewertungsmethode hat bei wesentlichen Preisschwankungen erhebliche Veränderungen in den Bilanzansätzen zur Folge. Zwar wirken sich nicht alle

[16]) Schmidt: Die Organische Tageswertbilanz, 3. Aufl. 1929.

Wertänderungen unmittelbar auf den Gewinn oder den Verlust der Unternehmung aus. Wertänderungen am ruhenden Vermögen sollen auf einem Wertänderungskonto aufgefangen werden. Aber es ist m. E. nicht möglich, stets die Gründe zu erkennen, die für eine solche Wertänderung von Bedeutung waren, und die jeweils eine verschiedene Bilanzierung bedingen. Ist eine Preisänderung am ruhenden Vermögen auf eine Angebots- oder Nachfrageschwankung zurückzuführen, so darf sie sich auf die Gewinn- und Verlustrechnung nicht auswirken. Kommt dagegen in einer Preisänderung die Tatsache zum Ausdruck, daß ein Wirtschaftsgut für einen bestimmten Produktionsprozeß an Bedeutung verloren hat, so ist dies in seiner Wirkung auf den Betriebserfolg zu berücksichtigen. Es ist ferner nicht immer klar zu erkennen, ob es sich bei einem Gewinn um einen echten Umsatzgewinn oder um einen Spekulationsgewinn handelt, und ob im letzteren Fall der Gewinn mit Eigen- oder Fremdkapital erzielt wurde. Denn nach Schmidt [17]) ist im ersteren Fall der Gewinn nur gleich dem Unterschied zwischen Erlös und Wiederbeschaffungspreis des Umsatztages. (Der Unterschied zwischen dem Wiederbeschaffungspreis und dem Anschaffungsreis ist über Wertänderungskonto abzubuchen.) Im zweiten Fall ist der Gewinn gleich der ganzen Spanne zwischen Erlös und Anschaffungspreis.

Außer diesen Unklarheiten bei der Tageswertrechnung ergeben sich noch Schwierigkeiten aus der Natur des Tageswertes selbst. Dieser Wert kann nämlich in den Fällen, wo ein Markt- oder Börsenpreis nicht gegeben ist, nur durch Schätzung ermittelt werden. Ein Schätzungswert ist weniger das Ergebnis einer Rechnung als vielmehr ein Glaubensbekenntnis. Häufig wird man von einem solchen Wert nicht mit Sicherheit behaupten können, daß er dem tatsächlichen Wert entspricht; denn der tatsächliche Wert ist ja keine Eigenschaft, die einem Wirtschaftsgut verliehen werden kann, sondern eine solche, die ihm bereits eigentümlich ist. Bei der Schätzung wird man sich also darauf beschränken müssen, einen Wert zu finden, der dem tatsächlichen Wert möglichst nahe kommt. Dieser Näherungswert kann über oder unter dem tatsächlichen Wert liegen. Das bedeutet, daß man bei einer solchen Schätzung einen gewissen Bewertungsspielraum nötig hat. Bei der Errichtung der handelsrechtlichen Bilanz braucht das kein Anlaß zu fehlerhafter Bewertung zu sein. Da man erwarten kann, daß mit fortschreitender Erkenntnis über die Wichtigkeit der Ermittlung des richtigen Gewinnes für die Betriebsführung mißbräuch-

[17]) Schmidt: Die Organische Tageswertbilanz, 3. Aufl. 1929.

liche Ausnutzungen dieses Bewertungsspielraums seltener werden. Bei den Steuerbilanzen handelt es sich dagegen um die Ermittlung des Gewinnes als Grundlage für die Besteuerung. Hier würde eine willkürliche Ausnutzung des bei Anwendung der Tageswertrechnung erforderlichen Bewertungsspielraums häufig nicht zu verhindern sein. In dieser Erkenntnis konnte sich der Gesetzgeber nicht dazu entschließen, den Tageswert als Hauptwert für die steuerliche Gewinnermittlung vorzuschreiben.

b) Steuerlicher Gewinnbegriff und Anschaffungswert.

Aber auch der Anschaffungswert kam als alleiniger Wert nicht in Frage. Zwar hätte eine solche Bewertung den Vorzug, Willkür völlig auszuschalten, ein Umstand, der für die Besteuerung von nicht zu unterschätzender Bedeutung wäre. Aber der Gesetzgeber war sich darüber klar, daß er den Gedanken an die Werterhaltung nicht vernachlässigen dürfe. Würde er z. B. im Fall einer Wertminderung auf der Beibehaltung des Anschaffungswertes bestehen, so könnte der Bilanzierende tatsächlich eingetretene Verluste nicht berücksichtigen. Er müßte vielmehr einen zu hohen Gewinn versteuern, was nur auf Kosten der Substanz geschehen könnte.

c) Die Werte der Einkommensteuerbilanz.

Mangels eines Wertes, der eine richtige, von Willkür freie Bewertung ermöglichen könnte, mußte sich der Gesetzgeber dennoch zum Anschaffungspreis als Grundwert bekennen, dem aber für den Fall einer Wertminderung oder eines Wertverzehrs ein zweiter Wert, der Teilwert gegenübergestellt wurde (vergl. dazu den Abschnitt „Der Teilwert im Einkommensteuerrecht"). Für die steuerliche Gewinnermittlung können damit die Werte innerhalb des Spielraumes Anschaffungspreis und Teilwert gefunden werden. Dieser Spielraum läßt aber — im Gegensatz zu der Tageswertrechnung — willkürliche Wertverschiebungen kaum zu. Denn hier bildet ein feststehender Wert, der Anschaffungspreis, Ausgangspunkt für die Bewertung. Dieser Wert darf nur dann unterschritten werden, wenn tatsächliche Wertminderungen nachgewiesen werden können. An sich ist auch der Teilwert nach seiner ursprünglichen Konstruktion ein schwer zu ermittelnder Schätzungswert. Aber durch die Veranlagungspraxis der Finanzämter, die neben den gesetzlichen Bestimmungen für die Formung des steuerlichen Gewinnbegriffs ebenfalls von Bedeutung ist, wurde der Schwerpunkt der steuerlichen Bewertung noch mehr zum An-

schaffungspreis hin verlagert. Der Teilwert wird dadurch zu einem Hilfswert degradiert, der keineswegs gleichberechtigt neben dem Anschaffungspreis steht. Nach der amtlichen Auslegung des Teilwertes durch den Staatssekretär im Reichsfinanzministerium, Reinhardt, (vergl. den Abschnitt C 4 a, dd „Staatssekretär Reinhardt zum Teilwert") wird der Nachweis, daß der einem Wirtschaftsgut beizulegende Wert den Anschaffungspreis unterschreitet, in vielen Fällen auf Schwierigkeiten stoßen. Als steuerlicher Hauptwert muß daher der Anschaffungspreis angesehen werden, an dessen Stelle in seltenen Fällen der Teilwert tritt. Mit Hilfe dieser Bewertungsgrundsätze will der Steuergesetzgeber die Ermittlung des richtigen Gewinnes sicherstellen. Ob ihm das gelingt, soll in den folgenden Abschnitten untersucht werden.

Die deutliche Anlehnung an die Reinvermögenszugangstheorie und die klare Hinwendung zum Anschaffungspreis als steuerlichem Hauptwert sind die bestimmenden Faktoren für den steuerlichen Gewinnbegriff. Im vorigen Abschnitt wurde das Wesen des Bilanzenzusammenhangs in der Zusammenfassung der Grundsätze erkannt, die die Feststellung des tatsächlich erzielten, vergleichbaren Gewinnes bezwecken. Wenn im folgenden von diesem Gewinn die Rede ist, so darf nach den Ausführungen dieses Abschnittes darunter kein absolut richtiger, sondern ein im Sinne des jeweils gültigen steuerlichen Gewinnbegriffs richtiger Gewinn verstanden werden.

IV. Der Bilanzenzusammenhang als dynamischer Grundsatz.

Da sowohl die Steuerbilanz als auch die dynamische Bilanz die Ermittlung des tatsächlich erzielten, vergleichbaren Gewinnes bezwecken, ergeben sich zwischen beiden Bilanzen Berührungspunkte. Nur in einer Beziehung unterscheiden sie sich: Zwar wollen beide Bilanzen den richtigen Gewinn ermitteln (Schmalenbach stellt noch mehr auf den vergleichbaren Gewinn ab); aber der Zweck, der mit beiden Bilanzen verfolgt wird, ist jeweils verschieden. Die dynamische Bilanz will mit der Feststellung des Gewinnes den Grad der Wirtschaftlichkeit als Grundlage für die zukünftige Unternehmerpolitik ermitteln. Die Einkommensteuerbilanz will dagegen durch den Gewinn die steuerliche Belastungsfähigkeit feststellen. Die Ziele beider Bilanzen stimmen also nicht überein; aber die Wege, auf denen sie erreicht werden sollen, laufen zu einem guten Teil parallel. Die Verschiedenheiten zwischen diesen Bilanzen vermögen daher den dynamischen Grundzug der Steuerbilanz — die Ermittlung des tatsächlich erzielten, vergleichbaren Gewinnes — nicht zu verwischen.

Für Schmalenbach ist das Prinzip des Bilanzenzusammenhangs ebenfalls von größter Wichtigkeit. Kontinuität (die bisher übliche Bezeichnung für Bilanzenzusammenhang) bedeutet für ihn allerdings nur, daß „alle Leistungen, die der Betrieb an andere gemacht hat, und alle Leistungen, die er von anderen empfangen hat, entweder in der abgeschlossenen Periodenrechnung bereits berücksichtigt oder zur Verrechnung in späteren Perioden vorgemerkt sind, so daß keine Leistung unter den Tisch fällt“ [18]).

Diese Definition Schmalenbachs ist zu eng, da sie das Problem zu sehr vom buchungstechnischen Standpunkt aus betrachtet. An sich ist eine solche Einengung des Begriffs der Kontinuität durch Schmalenbach, der doch stets auf den richtigen und vergleichbaren Gewinn abstellt, unverständlich. Die Erklärung finden wir darin, daß er in einem Abschnitt „Grundsatz der Vergleichbarkeit“ Ausführungen macht, die m. E. zum Abschnitt „Kontinuität“ gehören. Mit dieser Erweiterung wird das Prinzip des Bilanzenzusammenhangs sowohl bei Schmalenbach als auch in der Steuerbilanz ein Mittel zur Feststellung des tatsächlich erzielten vergleichbaren Gewinnes: ein dynamisches Element der Erfolgsrechnung.

B. Der formelle Bilanzenzusammenhang.

Im Abschnitt A II wurde die Beibehaltung gleicher Werte bzw. deren sinngemäße Fortführung als eine Voraussetzung für die Ermittlung des tatsächlich erzielten vergleichbaren Gewinnes bezeichnet. Daraus ergibt sich folgendes für den formellen Bilanzenzusammenhang: Die Beibehaltung bzw. Fortführung eines bestimmten Bilanzschemas ist eine Voraussetzung dafür, daß ein vergleichbarer Gewinn festgestellt werden kann. Ein Zwang zur Gleichartigkeit in der Form ergibt sich mittelbar aus § 5 EStG., der auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Bezug nimmt; denn durch diese wird eine gleichmäßige Kontierung in Anlehnung an den Handelsbrauch vorgeschrieben.

Die Frage eines formellen Bilanzenzusammenhangs war früher häufiger Gegenstand der Diskussion als heute, wo sie durch die kleine Aktienrechtsreform vom 19. September 1931 bzw. durch das Aktiengesetz vom 30. Januar 1937 für die Aktiengesellschaften und die Kommanditgesellschaften auf Aktien und mittelbar durch den Erlaß des Reichs- und Preußischen Wirtschaftsministers vom 11. November 1937 (Richtlinien zur Organisation der Buchführung) für alle anderen Unternehmungsformen eindeutig vorgeschrieben ist. Die §§ 131, 132 Aktiengesetz 1937 stellen an die Gliederung

[18]) Schmalenbach: Dynamische Bilanz, 3. Aufl., S. 73 bzw. 81.

der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung bestimmte Mindestanforderungen. Der formelle Bilanzenzusammenhang, der dadurch gewahrt ist, daß wenigstens diese Aufgliederung erfolgen muß, kann durch eine weitergehende Aufgliederung ausführlicher gestaltet werden. Außerdem ist es Handelsbrauch, daß ein Wechsel im Bilanzschema nicht willkürlich erfolgen darf. Nach Leitner [19]) können nur eine Änderung der Rechtsform, innerbetriebliche Strukturveränderungen und andere Sonderfälle einen solchen Wechsel der Grundsätze geboten erscheinen lassen.

Dieses Bilanzschema ist durch das AktG. für Aktiengesellschaften und für Kommanditgesellschaften auf Aktien vorgeschrieben. Durch den erwähnten Erlaß des Reichs- und Preußischen Wirtschaftsministers vom 11. November 1937 und durch die auf diesem Erlaß fußenden Anordnungen der einzelnen Gruppen der Organisation der gewerblichen Wirtschaft wird die Geltung dieses Schemas — unter Berücksichtigung von Vereinfachungen, die durch den Umfang der Unternehmungen bedingt sind — auf alle anderen Unternehmungsformen ausgedehnt. In jedem Fall müssen bei der Aufstellung der Jahresbilanzen besondere Methoden berücksichtigt werden, die eine klare und übersichtliche Darstellung des Vermögens bezwecken [20]).

Im einzelnen verbietet es der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs, daß Konten, die in einem Jahre getrennt geführt wurden, im folgenden vereinigt werden. Grundstücke und Gebäude dürfen z. B. nicht einmal gesondert in die Bilanz aufgenommen, das andere Mal zusammengefaßt werden. Dies ergibt sich nicht nur aus dem Grundsatz der Bilanzklarheit, sondern auch aus dem der Bilanzwahrheit, da diese Konten gleichzeitig die Grundlage für die Abschreibung bilden. Schulden sollen stets solche Bezeichnungen tragen, die den Verbindlichkeitscharakter klar erkennen lassen. Sie dürfen nicht als Rückstellungen aufgeführt werden, die den Anschein von Reserven erwecken können. Weiterhin ist es nicht gestattet, daß Konten entgegengesetzter Art miteinander kompensiert werden, z. B. Schuldner- mit Gläubigerkonten. Wertpapiere dürfen nicht einmal als Teile des Anlagevermögens, ein anderes Mal als Teile des Umlaufvermögens ausgewiesen werden. Es würde aber auch dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs widersprechen, wenn man zweifelhafte Forderungen in einem Jahr unter Einstellung eines Wertberichtigungspostens auf der Passivseite zum Nennwert ausweisen, im nächsten Jahr jedoch

[19]) Leitner: Bilanztechnik und Bilanzkritik, S. 89.

[20]) Kovero: Die Bewertung der Vermögensgegenstände, S. 37.

den Ansatz zum geschätzten wirklichen Wert vornehmen würde. Das gleiche gilt für eine gleichmäßige Entscheidung bei der Wahl zwischen direkter und indirekter Abschreibung. Welche Bedeutung einer gleichmäßigen Kontierung des Aufwandes und des Ertrages zukommt, erhellt aus der Kritik Kalverams zu gewissen Bewertungsposten im Nordwolle-Gutachten [21]). Bei der Bilanzierung wurde hier zuweilen nicht direkt gegen gesetzliche Bestimmungen verstoßen. Durch geschickte Manipulationen hat man es aber verstanden, den Gewinn immer wieder aufzubessern (Kontinuitätslosigkeit): „Erstmals hat man Zuschläge für Fracht und Versicherung, Spesen und Sortierlöhne in Höhe von 581 425 ℛ.ℳ einbezogen. Die Aktivierung dieser Spesen ist erlaubt, aber man erkennt aus ihrer Einrechnung das Bestreben, höhere Bilanzwerte zu schaffen. Die Vergleichbarkeit der Bilanz mit der Vorjahresbilanz wird dadurch gestört" [21]). Es ist selbstverständlich, daß solche Bewertungsmethoden, ebenso wie z. B. die Vorfakturierung von Waren, die noch nicht abgerufen waren [21]), oder „Bilanzverschleierungen durch unzulässige Kompensationen und falsche Bezeichnung von Bilanzpositionen" [21]) mit ordnungsmäßiger Buchführung nichts zu tun haben. Von einer solchen Bewertung kann man nicht erwarten, daß sie vergleichbare Ergebnisse liefert.

Wenn auch die Befolgung des Grundsatzes des formellen Bilanzenzusammenhangs regelmäßig die Höhe des Ertrages nicht unmittelbar beeinflußt [22]), so hat der Steuergesetzgeber an dessen Beachtung doch ein gewisses Interesse; denn es wird dadurch möglich, die gleichen Bilanzpositionen zu verschiedenen Zeiten miteinander zu vergleichen. Eine formelle Stetigkeit beim Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung gestattet es, die Summe der Aufwendungen und Erträge in den einzelnen Jahren zu verfolgen, und die Art der Gewinne nach den Quellen, aus denen sie fließen, zu beurteilen. Das letztere ist für außerordentliche Gewinne von Wichtigkeit, da unter Umständen Veräußerungsgewinne mit einem geringeren Hundertsatz versteuert werden.

Hier ergeben sich aber auch Berührungspunkte mit der Bewertungsstetigkeit, da aus der Beobachtung des Aufwands- und Ertragsstromes Anhaltspunkte für die Bewertungspraxis des Pflichtigen gewonnen werden können. Ein Vergleich der Abschreibungs-

[21]) Kalveram: Gutachten betr. die handelsrechtlichen und zivilrechtlichen Regreßansprüche der Norddeutschen Wollkämmerei und Kammgarnspinnerei, Bremen 1931, S. 22/23.

[22]) Über mittelbare Beeinflussung: vgl. Kalveram, „Verstöße gegen ordnungsmäßige Bilanzierung" in der Festgabe für J. Ziegler, „Die Bilanzen der Unternehmungen".

beträge mit den Summen, die jährlich für die Erneuerung verwendet werden, ermöglicht es z. B., Rückschlüsse auf die Reservenpolitik der Unternehmung zu ziehen (sofern sie sich nicht in Liquidation befindet).

Daß Formelles und Materielles sich überschneiden können, zeigt folgendes Beispiel:

In den Bilanzen einer Unternehmung wurden vor 1936 Grundstücke und Gebäude getrennt aufgeführt und nur von letzteren jährlich 5 % abgeschrieben. Werden 1936 die beiden Bilanzpositionen zusammengefaßt, und von deren Summe ebenfalls 5 % abgeschrieben, so verrät diese Änderung des Bilanzschemas, daß stille Reserven gelegt werden.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, daß die Beibehaltung des gleichen Bilanzschemas die Voraussetzung dafür bildet, daß die Gewinne der einzelnen Jahre miteinander verglichen werden können. Ein Wechsel im Bilanzschema ist nur bei einer Änderung der Verhältnisse oder bei Erlaß neuer gesetzlicher Vorschriften zulässig. (Vergl. die Richtlinien des Reichs- und Preußischen Wirtschaftsministers vom 11. 11. 1937 über die Organisation der Buchführung und die auf diesen Richtlinien beruhenden Anordnungen der einzelnen Wirtschaftsgruppen, durch die im allgemeinen eine Angleichung an das Bilanzschema des § 131 AktG. erforderlich wird.)

C. Der materielle Bilanzenzusammenhang.

Im Abschnitt A II wurde bereits die Unterscheidung zwischen dem Bilanzenzusammenhang durch Bewertungsstetigkeit und durch Grundsatzstetigkeit gemacht. An dieser Unterscheidung wird im folgenden festgehalten.

Im Abschnitt „Bilanzenzusammenhang durch Bewertungsstetigkeit" werden die steuerlichen Bewertungsvorschriften zu untersuchen sein. Vor allem ist zu prüfen, wann bei Nämlichkeit der Wirtschaftsgüter von Bilanz zu Bilanz die gleichen Wertarten beizubehalten bzw. wann ein Wechsel zwischen ihnen gestattet ist, d. h. inwieweit eine Stetigkeit in der Bewertung zu beachten ist.

Die Anwendung dieser Bewertungsvorschriften in den Fällen, wo besondere steuerliche Bilanzierungsgrundsätze die allgemeinen Bewertungsvorschriften ergänzen, oder wo bei einzelnen Wirtschaftsgütern keine Nämlichkeit von Schlußbilanz zu Schlußbilanz besteht (z. B. bei Wirtschaftsgütern des Umlaufsvermögens), soll im Abschnitt „Bilanzenzusammenhang durch Grund-

satzstetigkeit" dargelegt werden. Unter Grundsatzstetigkeit ist keine besondere Form des Bilanzenzusammenhangs zu verstehen. Grundsatz- und Bewertungsstetigkeit bilden vielmehr eine Einheit. Die erstere ist Voraussetzung für die zweite. Beide Prinzipien müssen beachtet werden, wenn das Ziel des Bilanzenzusammenhangs, die Ermittlung des tatsächlich erzielten, vergleichbaren Gewinnes, erreicht werden soll.

I. Der Bilanzenzusammenhang durch Bewertungsstetigkeit.

Weiter unten (vgl. Abschnitt C I 2) wird dargelegt, daß Bewertungsstetigkeit nicht Bewertungsgleichheit, sondern Bewertungsgleichmäßigkeit bedeutet. Das setzt voraus, daß bei der Bewertung mindestens zwischen zwei Werten gewählt werden darf. Die Entscheidung des Steuergesetzgebers, welche Werte als Grenzwerte anzusehen sind, und unter welchen Voraussetzungen eine Wahl zwischen ihnen zulässig ist, bedingt die Gestaltung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit. Im folgenden wird versucht, einen Überblick über die Bewertungsvorschriften und die Wahlmöglichkeiten in den einzelnen Steuergesetzen von 1891 bis 1925 als Grundlage für den Bilanzenzusammenhang durch Bewertungsstetigkeit zu geben.

1. Die Entwicklung der Bewertungsvorschriften bis zum Einkommensteuergesetz vom 14. Oktober 1934 als Grundlage für eine Bewertungsstetigkeit.

a) Das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891.

Als Einkommen aus Handel und Gewerbe galt nach § 13 des Preußischen Einkommensteuergesetzes (PrEStG.) der Geschäftsgewinn. Dieser war bei Steuerpflichtigen, die Handelsbücher nach den Vorschriften des HGB. führten, unter Beachtung der Vorschriften dieses Gesetzes für die Inventur und die Bilanz zu ermitteln. Demzufolge mußte der Gewinn bei Aktiengesellschaften nach § 261, bei Nichtaktiengesellschaften nach § 40 HGB. errechnet werden. Bei den Aktiengesellschaften bildete der Anschaffungspreis in jedem Fall die Höchstgrenze für eine rechtlich zulässige Bewertung. Überstieg der gemeine Wert den Anschaffungspreis, so brauchte der nicht verwirklichte Gewinn, der darin zum Ausdruck kam, nicht berücksichtigt zu werden. Die Nichtaktiengesellschaften sollten dagegen nach § 13 PrEStG. in Verbindung mit § 40 HGB. der Bewertung jeweils den Wert zugrunde legen,

der den einzelnen Vermögensgegenständen am Bilanzstichtage beizulegen war. Es fragte sich aber, ob die Nichtaktiengesellschaften bei der steuerlichen Bewertung nicht ebenfalls der kaufmännischen Übung folgen könnten, den § 40 im Sinne des § 261 HGB. auszulegen und damit nichtverwirklichte Gewinne unberücksichtigt zu lassen. M. E. wollte der Steuergesetzgeber in § 13 PrEStG. mit dem Satz „der Gewinn ist nach den Grundsätzen zu berechnen, wie solche . . . . dem Gebrauch eines ordentlichen Kaufmannes entsprechen" auf diese Möglichkeit hinweisen. Die spätere Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts (OVG.)[23]) kehrte jedoch diese Absicht des Gesetzgebers um und klammerte sich statt dessen an den Wortlaut des Gesetzes. Diesem entnahm das OVG., daß Aktiengesellschaften auch für steuerliche Zwecke nach § 261 HGB., alle übrigen Kaufleute aber nach § 40 HGB. zu bilanzieren hätten. Der „Wert" des § 40 HGB. wurde von der Rechtsprechung als objektiver Verkaufswert des Bilanzstichtages (Konjunkturwert, gemeiner Wert) angesprochen, der auch dann anzusetzen war, wenn er höher war als der Anschaffungspreis[23]). Die kaufmännische Übung, den § 40 im Sinne des § 261 HGB. auszulegen, widersprach nach dieser Rechtsprechung dem Wortlaut des Handelsgesetzbuches[24]).

Der Unterschied in der Rechtsform brachte es also mit sich, daß nichtverwirklichte Gewinne bei Aktiengesellschaften steuerfrei blieben, während sie bei allen anderen Unternehmungen steuerlich erfaßt wurden.

Die Verpflichtung zur Anwendung des Konjunkturwertes bei der Bewertung von Nichtaktiengesellschaften hatte ihre zwei Seiten. Einerseits war eine solche einheitliche Wertfeststellung durchaus erwünscht. Denn damit entfiel die Möglichkeit, zwischen den verschiedenen Werten, die innerhalb des Spielraums Anschaffungspreis und gemeiner Wert lagen, zu wählen. Der Bewertung mußte vielmehr in jedem Fall der gemeine Wert zugrunde gelegt werden, gleichgültig, ob er niedriger oder höher war als der Anschaffungspreis. Während auch die Nichtaktiengesellschaften bei der Ermittlung des Gewinnes aus der Handelsbilanz infolge der gewohnheitsrechtlichen Anwendung des § 261 HGB. einen gewissen Spielraum hatten, verloren sie nach dem Wegfall des Bewertungswahlrechts jede Möglichkeit, den steuerpflichtigen Gewinn in gewissen Grenzen nach eigenem Gutdünken festzusetzen. Mit dem gemeinen Wert wurde zum erstenmal im Steuerrecht der

[23]) Vgl. die Zusammenstellung bei Fuisting-Strutz, 8. Aufl., Band I, S. 603 ff., PrEStG.

[24]) Vgl. OVG., Band 14, S. 182 und RGZ., Band 43, S. 127.

Versuch gemacht, eine Wertart [25]) für maßgeblich zu erklären und demzufolge auch für eine, wenn auch nur automatische Wertartkontinuität [25]) einzutreten [26]).

Diesem einheitlichen Wert waren alle die Bedenken entgegenzuhalten, die gegen den Tageswert der organischen Bilanz geäußert worden sind. Die Ermittlung des Tageswertes mußte in allen Fällen, wo ein Marktwert nicht zu ermitteln war, d. h. wo feststehende Zahlen als Vergleichsgrößen fehlten, großen, zum Teil unüberwindlichen Schwierigkeiten begegnen. Gewiß wäre es aus Gründen der steuerlichen Gerechtigkeit zu begrüßen gewesen, wenn der Gewinn nach einem so einheitlichen Gesichtspunkt — wie ihn der Tageswert ohne Zweifel abgeben könnte — hätte festgestellt werden können. Aber die Anstrengungen, die zur Errechnung dieses Gewinnes zu machen waren, durften nicht in falschem Verhältnis zum Erfolge stehen. Aus diesem Grunde erfuhr der gemeine Wert als der für die Bilanzen der Nichtaktiengesellschaften allein maßgebliche Wert allgemeine Ablehnung [27]).

Während der gemeine Wert seinem Wesen nach ein Einkaufswert war, erblickte das OVG., Band 6, S. 34 darin einen Verkaufswert. Es wurde aber — wie weiter unten dargelegt ist — später gezwungen, darin ebenfalls einen Einkaufswert zu sehen. Der Versuch, die Gewinnberechnung mit Hilfe dieser einzigen Wertart durchzuführen, brachte tatsächlich so viele Schwierigkeiten mit sich, daß sich das OVG. ihnen nicht verschließen konnte. Mit Hilfe umständlicher Konstruktionen gelang es, dieser Hindernisse einigermaßen Herr zu werden und doch vorerst den Verkaufswert — wenigstens dem Scheine nach — aufrechtzuerhalten. So wurde dieser Wert in einer Entscheidung des OVG. [28]) als ein Wert gedeutet, der beim Verkauf in der gleichen Wirtschaftsstufe unter der Voraussetzung zu zahlen wäre, daß ein Fabrikant einem anderen Fabrikanten, ein Großhändler einem anderen Großhändler jeweils ohne Gewinn verkaufte. In Wirklichkeit wurde dadurch aber aus dem Verkaufswert ein Einkaufswert oder ein Anschaffungspreis. Die Bewertung, die bisher den Nichtaktiengesellschaften so viele Schwierigkeiten bereitet hatte, wurde der Bewer-

[25]) Der Begriff der „Wertartkontinuität" bedingt — wie im Abschnitt „Bewertungsstetigkeit und Bewertungswahlrecht" noch darzulegen sein wird — den Zwang zur Anwendung einer stets gleichen Wertkategorie (Wertart), z. B. des Tageswertes oder des Anschaffungswertes.

[26]) Vgl. den ähnlichen Versuch in der Betriebswirtschaftslehre in der „Organischen Tageswertbilanz".

[27]) Passow, Bilanzen, Band 1, Kapitel 5 und 6.

[28]) Entscheidung des OVG., Band 7, S. 102.

tung nach § 261 HGB. insofern angepaßt, als der Anschaffungspreis nicht mehr überschritten und ein unrealisierter Gewinn nicht mehr ausgewiesen zu werden brauchte.

Außer dieser Entscheidung ergingen noch einige andere [28]), die zwar den Verkaufspreis theoretisch aufrechterhalten, aber doch eine Verbindung mit der Praxis, die regelmäßig vom Anschaffungswert ausgeht, herstellen sollten. U. a. wurde darauf hingewiesen, daß Werte, die sich aus ordnungsmäßig geführten Büchern ergäben, regelmäßig die Vermutung der Richtigkeit für sich hätten. Auch diese Stellungnahme bedeutete ein Ausweichen vor einer klaren Entscheidung; denn man wußte richterlicherseits sehr wohl, daß die Werte der Handelsbilanz keine Verkaufswerte, sondern Anschaffungswerte darstellten, die nicht in jedem Fall miteinander übereinstimmen konnten.

b) Das Reichseinkommensteuergesetz vom 23. März 1920 (i. d. F. vom 24. April 1921).

Das erste Reichseinkommensteuergesetz war durch das Bestreben gekennzeichnet, für die Bewertungsfrage eine möglichst klare Lösung zu finden. Man ging von dem Grundsatz aus, daß unrealisierte Gewinne nicht berücksichtigt zu werden brauchten, während unrealisierte Verluste beachtet werden müßten. Das Gesetz unterschied — wie das PrEStG. — zwischen Gewerbetreibenden und Steuerpflichtigen, welche Bücher nach den Vorschriften des HGB. führen (im folgenden „buchführende Kaufleute" genannt).

Gewinnermittlung bei Gewerbetreibenden.

Bei Gewerbetreibenden sollte der Gewinn durch Gegenüberstellung der Einnahmen mit den Ausgaben ermittelt werden, wobei der Unterschied im Stande des Betriebsvermögens zu berücksichtigen war. Aufermann bezeichnete diese Art der Einkommenfeststellung als „modifizierte Einnahmen- und Ausgabenrechnung" [29]). Die Berücksichtigung des Wertunterschiedes erstreckte sich auf das Anlage- und Umlaufsvermögen. Für die Bewertung verwies der § 33 Abs. 1 des EStG. i. d. F. von 1920 auf die Vorschriften des § 32 Abs. 2. Danach galt grundsätzlich der gemeine Wert. Überstieg dieser jedoch den Anschaffungspreis, so konnte der letztere gewählt werden. Mit der Einführung dieser Wahlmöglichkeit wollte man jeden Zwang zum Ausweis nicht-verwirk-

[29]) Aufermann: Vorlesung W.-S. 1935/36, Steuerliche Ertrags- und Gewinnrechnung.

lichter Gewinne ausschließen und vorsichtigem kaufmännischem Denken entgegenkommen. (Vgl. die Gesetzesbegründung.)[30])

Gewinnermittlung bei buchführenden Kaufleuten.

Nachdem der Gesetzgeber für die übrigen Gewerbetreibenden eine vorsichtige Bewertung zugelassen hatte, konnte man erwarten, daß Gleiches auch für buchführende Kaufleute gelten würde. In § 33 Abs. 2 wurde jedoch nur gesagt, daß diese den „Geschäftsgewinn nach den Grundsätzen zu berechnen haben, wie sie für die Inventur und Bilanz vorgeschrieben sind". Ob damit auch gesagt sein sollte, daß unrealisierte Gewinne nicht ausgewiesen zu werden brauchten, mag dahingestellt bleiben. Jedenfalls erfuhr der § 33 Abs. 2 durch die unglückliche Verweisung auf das HGB. eine Auslegung, die sich wiederum zu sehr an den Wortlaut hielt, so daß für Aktiengesellschaften die Bewertung nach § 261 HGB., für Nichtaktiengesellschaften der gemeine Wert des § 40 HGB. und damit die in Fußnote 23 angeführte Rechtsprechung des OVG. Geltung behielt. Das mußte zu neuen Schwierigkeiten bei der Bewertung führen, zumal die Inflation fortlaufend nominelle Wertsteigerungen verursachte.

Der Gesetzgeber sah sich daher gezwungen, die aufgetauchten Zweifel durch die Novelle zum REStG. von 1920, vom 24. 3. 1921 zu beseitigen. Durch diese wurden die Bewertungsvorschriften aus den §§ 32 und 33 REStG. von 1920 herausgenommen und einheitlich in dem eingefügten § 33 a[31]) zusammengefaßt. Während nach der alten Fassung des Gesetzes regelmäßig der gemeine Wert anzusetzen war (nur für Aktiengesellschaften erfolgte die Bewertung nach § 261 HGB.), strebte der Gesetzgeber mit der Neufassung eine größere Gleichmäßigkeit in der Bewertung an[32]). Der Anschaffungswert wurde einheitlich Ausgangswert und gleichzeitig Höchstwert. Nur wenn der gemeine Wert niedriger war, konnte, nicht mußte dieser gewählt werden.

---

[30]) Drucksache Nr. 1624 der Nat. Vers., S. 57.

[31]) § 33 a: „Soweit für Gegenstände des Betriebsvermögens ein Anschaffungs- oder Herstellungspreis gegeben ist, gilt bei Berechnung des Betriebsgewinnes . . . . als Wert dieser Gegenstände der Anschaffungs- oder Herstellungspreis nach Abzug der zulässigen Absetzungen für Abnutzung. Übersteigt für einen Gegenstand der Anschaffungs- oder Herstellungspreis den gemeinen Wert, so ist der Steuerpflichtige berechtigt, diesen Wert an Stelle des Anschaffungspreises anzusetzen. In diesem Fall ist der für den Schluß eines Wirtschaftsjahres angesetzte Wert als Wert des Gegenstandes zu Beginn des folgenden Jahres in Ansatz zu bringen."

[32]) Vgl. dazu die Begründung zu der Novelle vom 24. 3. 1921, Reichstagsdrucksache Nr. 710, S. 53.

Dadurch erhielt der Pflichtige die Möglichkeit, nicht-verwirklichte Gewinne unbeachtet, nicht-verwirklichte Verluste dagegen wirksam werden zu lassen. Zwischen der Eröffnungs- und der Schlußbilanz bestand insofern ein Zusammenhang, als grundsätzlich in beiden Bilanzen der Anschaffungspreis gelten sollte. Die so geschaffene Bewertungsstetigkeit bedeutete aber keine absolute Wertgleichheit, da der Anschaffungswert nicht in jedem Fall beibehalten werden mußte. Ergab sich z. B. ein nicht-verwirklichter Verlust, und war der gemeine Wert niedriger als der Anschaffungswert, so konnte der Pflichtige den ersteren wählen, aber er mußte es nicht.

Anfänglich mochte sich in folgendem Fall eine Ausnahme von der Regel ergeben haben, daß nicht-verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden durften: Der gemeine Wert eines Gegenstandes soll zu Ende eines Jahres 10 000 *RM* betragen haben und damit um 1000 *RM* niedriger gewesen sein als der Anschaffungswert. Der Pflichtige hatte in diesem Fall die Wahl zwischen den Werten 11 000 *RM* und 10 000 *RM*. Entschied er sich für den letzteren und stieg im folgenden Jahr der gemeine Wert wieder über den Anschaffungswert hinaus, so mußte bei wörtlicher Anwendung des § 33 a REStG. von 1921 diese Wertsteigerung bis zur Höhe des Anschaffungspreises (= 1000 *RM*) aktiviert werden. Die Aktivierung durfte nicht mehr und nicht weniger als 1000 *RM* betragen; denn der Anschaffungswert bildete die Höchstgrenze für die Bewertung.

Diese nachträgliche Aktivierungspflicht bedeutete den Zwang zum Ausweis eines nicht-verwirklichten Gewinnes. Es ist denkbar, daß der Gesetzgeber diese Regelung bewußt getroffen hat; denn er konnte davon ausgehen, daß durch die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert ein entsprechender Betrag vom Gewinn des Vorjahres abgesetzt und unversteuert geblieben war. Stieg der Teilwert wieder, so konnte die steuerliche Erfassung der Wertsteigerung damit begründet werden, daß es sich nur um die Rückgängigmachung eines einmal ausgewiesenen, aber nicht eingetretenen Verlustes handele.

Für die einzelne Wirtschaftsperiode kam diese Werterhöhung aber dem Ausweis eines nicht-verwirklichten Gewinnes gleich. Das mußte dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs, dessen Ziel in der Ermittlung des tatsächlich erzielten, vergleichbaren Gewinnes besteht, widersprechen; denn solange ein Gewinn nicht realisiert ist, darf er als solcher nicht ausgewiesen werden, da sonst sowohl die Richtigkeit als auch die Vergleichbarkeit des Periodengewinnes gestört würde.

Der Reichsfinanzhof (RFH.)[33]) verschloß sich dieser Erkenntnis nicht und verneinte die Pflicht zur Aktivierung nicht-verwirklichter Gewinne. Er stützte diese Entscheidung einerseits darauf, daß Wertsteigerungen, die durch die Inflation hervorgerufen wurden, nur Scheingewinne darstellten. Andererseits gab er ihr auch für die Zukunft allgemeine Geltung, indem er darauf hinwies, daß die Berücksichtigung von Werterhöhungen bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die nur vorübergehenden Charakter trügen, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widerspräche. Sie brauchten auch dann nicht beachtet zu werden, wenn im vorhergehenden Jahre statt des Anschaffungspreises abzüglich angemessener Abschreibungen der gemeine Wert angesetzt worden sei.

Durch die oben angeführte Entscheidung erhielt die durch das REStG. von 1921 vorgeschriebene Bewertungsstetigkeit folgende Form: Grundsätzlich galt der Anschaffungspreis, der gleichzeitig die Höchstgrenze für die Bewertung bildete. War der gemeine Wert niedriger, so konnte dieser angesetzt werden. Hatte umgekehrt eine Wertsteigerung nur vorübergehenden Charakter, so war sie nicht zu berücksichtigen, war sie dagegen voraussichtlich von Dauer, so mußte die Reaktivierung bis zum gemeinen Wert, jedoch nicht über den Anschaffungspreis hinaus erfolgen.

Innerhalb dieses Rahmens konnten die Ziele des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs durchaus verwirklicht werden. Aber dies war nicht in jedem Fall gesichert, da der Bewertungsspielraum (Wahl zwischen Anschaffungs- und niedrigerem gemeinen Wert) zu groß war, und dadurch Gewinnverschiebungen möglich wurden. So konnte man z. B. nicht-verwirklichte Verluste in dem Entstehungsjahr unberücksichtigt lassen, und die Gewinnminderung für das nächste Jahr, in dem der Gewinn voraussichtlich besonders hoch sein würde, „aufsparen". Diese Möglichkeit war aber kaum mehr als eine theoretische; denn ein Pflichtiger wird schwerlich auf die Gelegenheit, die Höhe der Steuern durch Ausweis eines unrealisierten Verlustes zu seinen Gunsten zu beeinflussen, verzichten. Eine weitere Gewinnverschiebung konnte durch die Reaktivierung vom gemeinen Wert bis hinauf zum Anschaffungspreis, besonders bei Anlagegegenständen erfolgen. In einem Jahr wurde z. B. der Verlust durch Auflösung stiller Reserven buchmäßig zum Ausgleich gebracht. In späteren Gewinnjahren ging man dann wieder auf den früheren niedrigeren Wert herunter, wodurch der Verlust, der bis jetzt gewissermaßen neu-

[33]) RFH.-Entscheidung vom 11. 4. 1922.

tralisiert war, sich gewinnmindernd auswirken konnte, was in dem Verlustjahr nicht möglich gewesen wäre; denn dieses Gesetz kannte ebenso wie das spätere EStG. i. d. F. vom 16. 10. 1934 keinen Verlustvortrag.

Der Bewertungsspielraum des 1. REStG. bot demnach zwei Gewinnverschiebungsmöglichkeiten (Abwertung bei „aufgesparten" Wertminderungen und Aufwertung), die beide dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs widersprachen. Diese Nachteile des Gesetzes wurden auch nicht dadurch aufgehoben, daß diese Bewertungsfreiheit eine Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz ermöglichte.

c) Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925.

Der Gesetzgeber mußte die im vorigen Abschnitt genannten Nachteile einer zu großen Bewertungsfreiheit bald erkennen und einsehen, daß damit die Forderung nach Ausweis des tatsächlich erzielten Gewinnes nur schwer verwirklicht werden konnte. Bei der Steuerreform von 1925 versuchte man diesen Fehler durch strengere Ausgestaltung des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs zu vermeiden. Das Prinzip, nicht-verwirklichte Gewinne nicht auszuweisen, nicht-verwirklichte Verluste dagegen sofort zu berücksichtigen, blieb auch weiterhin unangetastet. Denn auch die Wahl zwischen Anschaffungspreis und niedrigerem gemeinem Wert stand offen. Dennoch ergab sich ein Unterschied gegenüber der Wahlmöglichkeit von 1921: Nach dem neuen Gesetz galt grundsätzlich der gemeine Wert [34]). Der Anschaffungswert war nur Hilfswert, der nur dann gewählt werden konnte, wenn er niedriger war als der gemeine Wert [35]). (Im Reichseinkommensteuergesetz von 1921 war es gerade umgekehrt gewesen.)

Auf diese Form der Bewertungsstetigkeit ist die von Eberhard geprägte Bezeichnung der „qualifizierten Wertgruppenkontinuität" anwendbar,die darin besteht, daß ein Wert nur dann an die Stelle

---

[34]) § 19 Abs. 1 EStG. 1925: „Für die einzelnen dem Betriebe gewidmeten Gegenstände ist für den Schluß des Steuerabschnittes der gemeine Wert zugrunde zu legen."

[35]) § 20 Abs. 1 EStG. 1925: „Bei Gegenständen, die bereits am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnittes zum Betriebsvermögen gehört haben, ist der für den Schluß eines Steuerabschnittes angesetzte Wert eines Gegenstandes . . . . auch weiterhin für die folgenden Abschnitte anzusetzen; der Steuerpflichtige kann jedoch für den Schluß des Steuerabschnittes . . . . . an Stelle des angesetzten gemeinen Wertes den um die Absetzung oder Bestandsverringerung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungspreis ansetzen, wenn dieser niedriger ist."

eines anderen treten darf, wenn er niedriger ist [36]). Diese qualifizierte Wertgruppenkontinuität ist gleichbedeutend mit dem Niederstwertprinzip; allerdings handelt es sich hier nicht um das strenge des HGB., sondern um ein gemildertes, das einen Wert, der niedriger ist als der bisherige Bilanzansatz, nicht zwingend vorschreibt, sondern den Ansatz in das Belieben des Pflichtigen stellt. Die Wahlmöglichkeit bestand also nur nach einer Seite. Eine nachträgliche Höherbewertung war sowohl bei den Werten des Anlagevermögens als auch bei denen des Umlaufsvermögens ausgeschlossen [37]).

Während die Bewertungsstetigkeit, die sich aus dem Gesetz von 1921 ergab, zwei Möglichkeiten der Gewinnverschiebung zuließ, fiel die letztere von beiden, die nachträgliche Wiederaufwertung, im Gesetz von 1925 durch die Verknüpfung des Imparitätsprinzips mit dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs weg. Die andere Möglichkeit blieb aber bestehen; denn da das Niederstwertprinzip kein strenges war, brauchte der Pflichtige eine Wertminderung nicht in dem gleichen Zeitraum, in dem sie eingetreten war, zu berücksichtigen. Er konnte vielmehr deren gewinnmindernde Wirkung auf spätere Jahre hinausschieben, in denen sich voraussichtlich höhere Gewinne ergeben würden. Daher war die Ermittlung des tatsächlich erzielten Gewinnes auch durch die vom EStG. 1925 vorgeschriebene Bewertungsstetigkeit nicht gewährleistet, obwohl eine Gewinnverschiebungsmöglichkeit durch Einengung des Bewertungsspielraums zunichte gemacht wurde. Immerhin bedeutet diese Lösung bereits einen Fortschritt gegenüber der des Gesetzes von 1921.

2. Die Verankerung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit im Einkommensteuergesetz vom 16. 10. 1934 i. d. F. vom 1. 2. 1938.

Die Bewertungsvorschriften des EStG. von 1938, die eine Stetigkeit in der Bewertung sichern sollen, stellen eine folgerichtige Entwicklung der Bewertungsvorschriften aus den Einkommensteuergesetzen von 1891 bis 1925 dar. Daher bilden dieser und der vorige Abschnitt eine Einheit. Ebenso wie in den vorhergehenden Gesetzen mußte der Gesetzgeber auch in den neuen Einkommensteuergesetzen der weitgehenden Bewertungsfreiheit nach Handelsrecht in der Steuerbilanz gewisse Grenzen ziehen, wenn er nicht auf eine Stetigkeit in der Bewertung verzichten wollte [38]).

---

[36]) Eberhard: Handelsbilanz und Steuerbilanz, S. 71/2.
[37]) Vgl. § 20, Abs. 1, EStG. 1925.
[38]) Reinhardt: Die neuen Steuergesetze, S. 78.

Unter Bewertungsstetigkeit ist die Beibehaltung gleicher Werte bzw. eine begrenzte Wertfortführung zu verstehen. Wie bereits auf S. 22 angedeutet wurde, kommt Bewertungsstetigkeit weder einem Zwang, stets die gleichen Werte anzusetzen, noch einer völligen Freiheit in der Bewertung gleich. Vielmehr sind die gleichen Werte solange beizubehalten, als die gleichen Verhältnisse und die Nämlichkeit der zu bewertenden Wirtschaftsgüter vorliegt. Sobald darin eine Veränderung eintritt, wird eine Wertfortführung nötig, die einerseits eine Anpassung an die veränderten Verhältnisse gestattet und andererseits die Möglichkeit zu willkürlichen Gewinnverschiebungen ausschließt.

In ähnlicher Weise umschreibt Eberhard den Begriff der Bewertungsstetigkeit. Für ihn bedeutet „Bewertungskontinuität", daß für die einmal befolgten Bewertungsgrundsätze das Erfordernis einer gewissen Stetigkeit und Gleichmäßigkeit gilt und die einmal in die Bilanz eingesetzten Werte nicht willkürlich und grundlos geändert werden dürfen [36]).

Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit bedingt also hier eine weitgehende Einengung des Bewertungsspielraums. Ohne Bindung der Werte wäre der Pflichtige imstande, nach seinem Gutdünken Gewinnverschiebungen vorzunehmen. Trotzdem konnte sich der Gesetzgeber beim EStG. von 1925 nicht entschließen, den Spielraum in der Bewertung völlig auszuschalten. So verlangte er z. B. nicht [39]), daß Wertminderungen im gleichen Jahre, in dem sie eingetreten waren, zu berücksichtigen seien. Der einzelne konnte sich also selbst entscheiden, wann er eine echte Wertminderung in der Bewertung zum Ausdruck bringen wollte. Dadurch war die Ermittlung des in einer Wirtschaftsperiode tatsächlich erzielten Gewinnes nicht mehr gewährleistet, und die Bewertungsvorschriften waren in einen gewissen Gegensatz zum Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs gebracht. Aber eine andere Lösung, die der Forderung nach Ausweis einer Wertminderung im Jahre der Entstehung eher entsprochen hätte, war nicht möglich, da sonst Grund für unaufhörliche Meinungsverschiedenheiten darüber, wann eine Wertminderung als eingetreten gelten müsse, gegeben worden wäre.

Aus dem gleichen Grunde mußte auch der Gesetzgeber im EStG. von 1934 auf eine strengere Bindung verzichten, ja diese sogar noch etwas lockern; denn „bei dem Einfluß fiskalischer Gesichtspunkte in der Steuerbilanz muß es verschiedentlich zu erheblichen Unterschieden zwischen dieser und der Handelsbilanz

[39]) Vgl. dazu S. 29.

kommen, da das Handelsrecht dem Kaufmann in vielen Fällen bei der Bewertung einen größeren Spielraum läßt“ [40]). Man ließ daher die alten Vorschriften im wesentlichen bestehen und lockerte nur die strenge Bewertungsstetigkeit bei den der Abnutzung nicht unterliegenden Wirtschaftsgütern (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufsvermögen usw.) dadurch, daß man eine nachträgliche Aufwertung zuließ.

In § 20 EStG. 1925 [35]) war die Beibehaltung eines einmal gewählten Wertansatzes für die Zukunft klar vorgeschrieben. Nur der Übergang zu einem niedrigeren Wert wurde gestattet. Eine solche einheitliche Vorschrift ist im EStG. von 1934 nicht enthalten. Vielmehr ergibt sich ein Zwang zur Beachtung einer Stetigkeit in der Bewertung aus einzelnen Sätzen, die in die §§ 5 und 6 eingefügt sind:

1. § 6 Abs. 1 schreibt die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vor.
2. Im § 6 Ziffer 1, letzter Satz verlangt der Gesetzgeber, daß bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen und die bereits am Schluß der vorangegangenen Wirtschaftsjahres vorhanden waren, der Bilanzansatz nicht über den der letzten Bilanz hinausgehen dürfe.
3. Bei anderen als im § 6 Ziffer 1 genannten Wirtschaftsgütern darf dagegen nach § 6 Ziff. 2 der letzte Bilanzansatz überschritten werden; jedoch bildet auch hier der Anschaffungspreis die Werthöchstgrenze.
4. Für die unter § 6 Ziffer 1 und 2 genannten Wirtschaftsgüter ist der Übergang zum niedrigeren Teilwert gestattet.
5. Nach § 6 Ziffer 1 Satz 4 sollte für die kurzlebigen Wirtschaftsgüter auch der Teilwert als untere Wertgrenze fortfallen. Diese Bestimmung gilt jedoch nach Art. III des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 1. Februar 1938 (mit gewissen Ausnahmen) nur für Wirtschaftsgüter, die vor dem 1. Oktober 1937 bestellt worden sind.

Das Einkommensteuergesetz 1934 i. d. F. vom 1. Februar 1938 gab demnach der Bewertungsstetigkeit folgende Form: Ausgangswert ist der Anschaffungs- oder Herstellungspreis. Daneben kann auch der niedrigere Teilwert oder ein Zwischenwert [41]) gewählt

[40]) „Steuerliteratur“, Frankf. Zeitung Nr. 71—72 vom 9. 2. 1938.

[41]) Vgl. dazu folgende RFH.-Urteile:

a) „Im Rahmen des an sich zwingenden Rechts steuerlicher Wertbegriffe hat der Kaufmann in gewissen Grenzen das Bewertungswahlrecht: er darf, er braucht nicht, statt des Anschaffungspreises den geringeren

werden, so daß Anschaffungs- und Teilwert die Grenzwerte bilden. Eine nachträgliche Höherbewertung ist für Nichtabnutzungswerte gestattet, für Abnutzungswerte dagegen nicht. Daraus ergibt sich u. a., daß das EStG. nicht, wie die Betriebswirtschaftslehre, zwischen Anlage- und Umlaufsvermögen unterscheidet, sondern zwischen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen und „den anderen Wirtschaftsgütern" (d. h. den Wirtschaftsgütern des nicht-abnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens). In beiden Fällen sind die Vorschriften, die eine Stetigkeit in der Bewertung sichern sollen, verschieden.

a) Bewertungsstetigkeit beim abnutzbaren Anlagevermögen.

In den Bewertungsvorschriften für das abnutzbare Anlagevermögen kommt der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit am klarsten zum Ausdruck. Vorübergehende Wertschwankungen des Anlagevermögens sollen in ihrer Wirkung auf den Betriebserfolg möglichst ausgeschaltet werden. Diese Methode entspricht auch den Forderungen der dynamischen Bilanz. Es ist nämlich nicht einzusehen, daß Wertschwankungen vorübergehender Art (die vielleicht nur durch besondere, mit der Produktion nicht zusammenhängende Verhältnisse am Markte bestimmt sind) den aus der Betriebsleistung sich ergebenden Jahreserfolg irgendwie beeinflussen sollen. Bei Berücksichtigung von nachhaltigen Wertänderungen geht das EStG. von dem Grundsatz aus, daß unrealisierte Verluste zu berücksichtigen sind, während unrealisierte Gewinne nicht beachtet werden dürfen.

Daher können echte Wertsteigerungen selbst dann nicht verrechnet werden, wenn sie den Anschaffungspreis nicht übersteigen [42]). Andererseits sollen Wertminderungen zum Ausdruck gebracht werden, da sie einen nicht-verwirklichten Verlust und als

---

Teilwert anzusetzen; bestehen mehrere zulässige Bilanzierungsarten, so kann der Pflichtige die ihm zusagende wählen. Das Finanzamt darf nicht eine bestimmte vorschreiben." (RFH. vom 16. 9. 1930, I A 79.) Fundstellenangabe s. S. X.

b) Außerdem darf der Pflichtige einen Mittelwert zwischen beiden wählen. (RFH. vom 17. 4. 1929, VI A 196.)

[42]) Reinhardt meint, der § 6 Ziff. 1 Satz 5 EStG. 1934 hätte ebensogut auch lauten können: „Ein Bilanzansatz für ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das der Abnutzung unterliegt, darf in einer späteren Bilanz niemals überschritten werden, auch dann nicht, wenn der Wert des Wirtschaftsgutes den Bilanzansatz übersteigt." (Reinhardt: „Rechnungswesen, Buchführung und Abschluß- und Bilanzwesen", DStZ. 1935, S. 1354.)

solchen einen vorweg genommenen Betriebsaufwand darstellen, der in der Kostenrechnung auch berücksichtigt werden muß. Der um die entsprechenden Absetzungen bzw. Abschreibungen verminderte Anschaffungs- oder Herstellungspreis bildet also die Höchstgrenze für die Bewertung [43]), der der Teilwert als untere Grenze entgegengesetzt wird [44]). Der Bilanzierende kann aber auch die Spanne zwischen Anschaffungspreis und Teilwert nicht nach eigenem Gutdünken ausnutzen; denn die Rechtsprechung des RFH., die verbindlichen Ausführungen des Staatssekretärs Reinhardt sowie das Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bedingen eine starke Einschränkung des Bewertungsspielraums. (Vgl. dazu auch den Abschnitt „Tendenzen zur Einengung der Wahlmöglichkeiten in der Bewertung".)

Bezeichnet man den Anschaffungspreis als Nullpunkt, so müssen positive Wertschwankungen vollkommen unberücksichtigt bleiben, während die Beachtung negativer Schwankungen zwar zulässig, aber doch wesentlich eingeschränkt ist. Die Stetigkeit in der Bewertung ist demnach beim abnutzbaren Anlagevermögen weitgehend sichergestellt. Allerdings gilt auch hier das im Abschnitt C I 2 Ausgeführte: Die Freiheit des Bilanzierenden in der Entscheidung, in welcher Periode eine echte Wertminderung zu berücksichtigen ist, widerspricht dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs. Aber praktische Erwägungen gestatten keine folgerichtige Durchführung dieses Grundsatzes.

b) Bewertungsstetigkeit bei „allen anderen Wirtschaftsgütern".

Obgleich der Anschaffungspreis und der niedrigere Teilwert als Grenzwerte für alle Wirtschaftsgüter gelten, ist die im Abschnitt C I 2 gemachte Unterscheidung zwischen Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens und „allen anderen Wirtschaftsgütern" doch notwendig; denn für die in § 6 Abs. 2 EStG. 1934 genannten Güter („alle anderen") ist eine Bewertung, die über den letzten Bilanzansatz hinausgeht, gestattet. Diese Milderung der Bewertungsstetigkeit nennt Mirre „fakultative Bilanzstetigkeit" [45]).

---

[43]) Dieser Grundsatz wird allerdings bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes oder eines Teiles desselben durchbrochen. Für diesen Fall bestimmt § 6 der 1. EStGDVO., daß der „Teilwert auf Antrag auch dann angesetzt werden kann, wenn er höher ist, als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten".

[44]) Vgl. die Ausführungen über den Teilwert S. 44.

[45]) Mirre: „Steuerbilanz und Handelsbilanz" i/IuSt., 15. 11. 1935.

M. E. ist aber eine nachträgliche Höherbewertung nicht in jedem Fall möglich. Im Abschnitt C I 4 b, wird nachgewiesen, daß Aktiengesellschaften bei der Bewertung des Umlaufsvermögens als Folge des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz das Niederstwertprinzip zu beachten haben. Infolgedessen kann in den Bilanzen juristischer Personen der letzte Wertansatz nur bei denjenigen Wirtschaftsgütern des § 6 Ziff. 2 überschritten werden, die zum nicht-abnutzbaren Anlagevermögen gehören, nicht aber bei denen, die zum Umlaufsvermögen zählen. Im Gegensatz dazu steht den nach § 40 HGB. bilanzierenden Nichtaktiengesellschaften, für die das Niederstwertprinzip nicht gilt, der Bewertungsspielraum des § 6 Ziff. 2 (Wahl zwischen Anschaffungspreis und niedrigerem Teilwert, sowie nachträgliche Höherbewertung) sowohl für das Umlaufsvermögen als auch für den nichtabnutzbaren Teil des Anlagevermögens offen [46]).

Aus dem Gesagten ergibt sich, daß der Bewertungsspielraum nach § 6 Ziff. 2 EStG. 1934 offensteht:

a) wenn es sich um das Umlaufsvermögen (Ausnahme bei Aktiengesellschaften) oder um nichtabnutzbare Teile des Anlagevermögens handelt;
b) wenn der Anschaffungspreis nicht überschritten wird;
c) wenn die Wirtschaftsgüter mengenmäßig unverändert sind, d. h. wenn Nämlichkeit von Bilanz zu Bilanz besteht.

aa) Bewertungsstetigkeit beim Umlaufsvermögen.

Da Wirtschaftsgüter des Umlaufsvermögens selten ein Jahr lang unverändert in der Unternehmung bleiben, besteht bei ihnen regelmäßig keine Nämlichkeit von Bilanz zu Bilanz. Daher ist auf diese Wirtschaftsgüter der Begriff der Bewertungsstetigkeit im eigentlichen Sinne nicht mehr anwendbar. (Bewertungsstetigkeit verlangt eine Gleichmäßigkeit in der Ausnutzung des Bewertungsspielraums bei gleichen Wirtschaftsgütern zu verschiedenen Zeitpunkten.) Die Wirtschaftsgüter des Umlaufsvermögens müssen vielmehr, um dem Ziel des Bilanzenzusammenhangs gerecht zu werden, in jeder Bilanz neu bewertet werden und zwar nach stets gleichbleibenden Grundsätzen.

Ist bei Wirtschaftsgütern des Umlaufsvermögens die Nämlichkeit in Anfangs- und Schlußbilanz dennoch gewahrt, so ergibt sich

[46]) Die Frage, ob durch eine nachträgliche Höherbewertung die Bewertungsstetigkeit durchbrochen wird, soll im Abschnitt „Bewertungsstetigkeit und Bewertungswahlrecht" untersucht werden.

ohne weiteres, daß in Bezug auf die Stetigkeit in der Bewertung solcher Wirtschaftsgüter nicht die gleichen strengen Anforderungen gestellt werden können wie beim Anlagevermögen.

Während beim letzteren Wertschwankungen vorübergehender Art in ihrer Wirkung auf den Betriebserfolg ausgeschaltet werden sollen, ist das Gleiche beim Umlaufsvermögen nicht möglich; denn der Durchlauf dieser Güter durch die Unternehmung unter Beachtung der Wertschwankungen ist für den Erfolg einer Wirtschaftsperiode entscheidend. Trotzdem muß auch in der Berücksichtigung derartiger Wertänderungen eine Stetigkeit zum Ausdruck kommen, die nach Aufermann [47]) darin besteht, daß von Bilanz zu Bilanz die Wertung nach Einzelwerten vorzunehmen ist, die innerhalb einer eng begrenzten Wertungsgruppe vereint sind, und wobei die Auswahl nur unter bestimmten, im Absatz C 4 genannten Voraussetzungen in das Belieben des Pflichtigen gestellt ist.

bb) Bewertungsstetigkeit bei Wirtschaftsgütern des der Abnutzung nicht unterliegenden Anlagevermögens.

Da bei Wirtschaftsgütern des nichtabnutzbaren Anlagevermögens (im Gegensatz zu denen des Umlaufsvermögen) die Nämlichkeit in Anfangs- und Schlußbilanz gewahrt ist, können hier die Bewertungsvorschriften des § 6 Ziff. 2 (auch bei Aktiengesellschaften) Anwendung finden. Die Unterschreitung des Anschaffungswertes und die nachträgliche Wiederaufwertung bis zu diesem Wert ist daher theoretisch möglich; aber die Tatsache einer echten Wertsteigerung oder -minderung wird nur schwerlich nachgewiesen werden können, so daß sich daraus gewisse Einschränkungen in der Bewertungsfreiheit, besonders in der Möglichkeit einer nachträglichen Aufwertung ergeben.

Bis zum Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 1. Februar 1938 war dem Pflichtigen an einer Werterhöhung im allgemeinen auch nur in Verlustjahren etwas gelegen, da er hoffen konnte, in späteren Gewinnjahren entsprechende Abschreibungen zu Lasten des Verlust- und Gewinnkontos machen zu können. Schloß z. B. ein Kaufmann das Geschäftsjahr mit 10 000 *RM* Verlust ab, so konnten sich Betriebsausgaben in dieser Höhe nicht gewinn- und damit steuerverkürzend auswirken. Gelang es dem Pflichtigen aber, bei irgendeinem Wirtschaftsgut, z. B. beim Geschäftswert eine entsprechende Werterhöhung nach-

[47]) Aufermann: Vorlesung W/S. 1935/36, Steuerliche Ertrags- und Gewinnrechnung.

zuweisen, so wurde dadurch der Verlust ausgeglichen. Schrieb man diese Werterhöhung später wieder ab (unter der Voraussetzung, daß ein Gewinn erzielt worden war), so wurde in diesem Fall der Gewinn tatsächlich um den Verlust von 10 000 ℛ𝒩 und das Besteuerungsergebnis entsprechend gekürzt (was im Verlustjahr selbst nicht möglich gewesen wäre). Mit Wiedereinführung des Verlustvortrags durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 1. Februar 1938 werden aber auch diese Überlegungen zu einem guten Teil wesenlos. Sie behalten nur für den Fall Gültigkeit, wo sich in mehr als zwei aufeinanderfolgenden Jahren ein Verlust ergibt, so daß die neuen Bestimmungen über den Verlustvortrag keine Anwendung finden. Beuck [48]) weist aber für diesen Fall mit Recht darauf hin, daß der Nachweis von Werterhöhungen in Verlustjahren, besonders beim Geschäftswert, kaum möglich sein wird; denn bei einem Verlust wird z. B. der Firmenwert eher sinken als steigen.

Eine weitere Einengung des Bewertungsspielraums bei den Wirtschaftsgütern des nichtabnutzbaren Anlagevermögens ergibt sich aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz [49]); denn die Zulässigkeit des Ansatzes eines niedrigeren Teilwertes oder einer Aufwertung ist von der gleichen bzw. verhältnisgleichen Bewertung in der Handelsbilanz abhängig. Eine dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zuwiderlaufende Bewertung wird demnach bei den in § 6 Ziff. 2 genannten Wirtschaftsgütern in Zukunft die Ausnahme bilden; denn:

1. mit Wiedereinführung des Verlustvortrages ist ein wesentlicher Anreiz zu Wertverschiebungen weggefallen;
2. bei Wirtschaftsgütern des Umlaufsvermögens von Aktiengesellschaften verbietet sich die nachträgliche Wiederaufwertung von selbst;
3. in solchen Fällen, wo sich in mehr als zwei aufeinanderfolgenden Jahren ein Verlust ergibt, wird eine Werterhöhung zwar angestrebt werden; aber die Tatsache einer Werterhöhung muß nachgewiesen werden;
4. der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bedingt eine erhebliche Einschränkung des Bewertungsspielraums.

---

[48]) Beuck: Bewertungsgrundsätze und Bewertungsbeispiele, 2. Aufl., Berlin 1937, S. 311 ff.

[49]) Vgl. den Abschnitt B I 4 b.

C I 3. Bewertungsstetigkeit und Bewertungswahlrecht.

Im Abschnitt A II wurde dargelegt, daß das Prinzip der Bewertungsstetigkeit — neben dem der Grundsatzstetigkeit — die Voraussetzung für die Ermittlung des tatsächlich erzielten, vergleichbaren Gewinnes bildet. In diesem Abschnitt soll untersucht werden, ob bei Anwendung der verschiedenen, durch das EStG. 1934 zugelassenen Werte noch Stetigkeit in der Bewertung vorliegt. Nehmen wir das vorerst als bewiesen an, so könnte man bei Anwendung gleicher oder gleichartiger Werte von Wertartkontinuität, bei der Auswahl eines Wertes aus einer Wertgruppe von Wertgruppenkontinuität sprechen.

a) Wertartkontinuität.

Unter Wertartkontinuität ist die gleichmäßige Anwendung einer bestimmten Wertkategorie zu verstehen, z. B. des Anschaffungs- oder des Tageswertes. Wählt man den ersteren, so ist es unnötig, das Vorhandensein einer Bewertungsstetigkeit besonders zu betonen, da eine solche sich automatisch aus dem System der doppelten Buchhaltung ergibt. Die Kontinuität liegt hier lediglich in einem genauen Abschreiben der Zahlen der Vorjahresbilanz (dabei wird vorausgesetzt, daß es sich hier um den reinen Anschaffungswert und nicht um die traditionelle statische Bewertungsmethode handelt, die vom strengen Niederstwertprinzip beherrscht wird; denn hier würde nicht Wertart-, sondern Wertgruppenkontinuität vorliegen).

Würde man regelmäßig vom Tageswert ausgehen, so läge auch darin eine gewisse Stetigkeit. Diese wäre aber nur formeller Art; denn mit Hilfe einer solchen Bewertungsmethode würde das Ziel des Bilanzenzusammenhangs, die Ermittlung des tatsächlich erzielten, vergleichbaren Gewinnes (richtig und vergleichbar im Verhältnis zum steuerlichen Gewinnbegriff; vgl. Abschnitt A III), nicht erreicht werden. Vielmehr würde der ermittelte Gewinn bei Berücksichtigung aller Wertveränderungen eine vollkommen marktbedingte Größe werden, die mit dem tatsächlichen Gewinn im steuerlichen Sinn nur noch in losem Zusammenhang stehen würde.

Die gleichmäßige Anwendung eines Wertes oder einer Wertgruppe soll aber die Erfolgsrechnung so beeinflussen, daß stets ein vergleichbarer Gewinn ermittelt wird. Das ist bei einer Bewertung, die auf einer einzigen Wertart aufbaut, nicht der Fall. Bei der gleichmäßigen Anwendung des Tageswertes wird die Gewinn-

ermittlung zu sprunghaft, so daß das Ergebnis in keinem Verhältnis zu dem früherer Jahre stehen kann. Bei der stetigen Anwendung des Anschaffungswertes muß die Verbindung mit der Wirklichkeit verloren gehen, so daß der festgestellte Gewinn nicht mehr als der tatsächlich erzielte bezeichnet werden kann. Die richtige Lösung kann nur in einer Bewertung gefunden werden, die grundsätzlich auf dem Anschaffungswert aufbaut, in Fällen erheblicher bzw. nachhaltiger Wertschwankungen aber die Angleichung an den Tageswert gestattet. In der Zulassung eines Spielraumes für die Bewertung durch das EStG. 1934 (hier liegt Wertgruppenkontinuität vor) ist daher keine Durchbrechung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit zu erblicken.

Der RFH. ist anderer Ansicht; denn er beschränkt den Begriff der Kontinuität auf das Beibehalten gleicher Werte und erblickt in einer folgerichtigen Wertfortführung eine Kontinuitätslosigkeit [50]). Für den RFH. ist Bewertungsstetigkeit (er spricht von Bilanzkontinuität im Sinne der speziellen Kontinuität) nichts anderes als Wertgleichheit von Schlußbilanz zu Schlußbilanz. Wertart- und nicht Wertgruppenkontinuität ist nach Ansicht des RFH. Voraussetzung für eine Bewertungsstetigkeit.

Darin kommt eine zu formale Anschauung vom Wesen des Bilanzenzusammenhangs zum Ausdruck; denn bei einer tatsächlichen Wertminderung sind es nicht die Ziffern eines Bilanzansatzes, die den Gewinn nach oben oder unten beeinflussen, sondern die wirtschaftlichen Vorgänge, die dahinter stehen. Wird z. B. ein Wirtschaftsgut in der Schlußbilanz niedriger angesetzt als in der Anfangsbilanz, so entsteht der Verlust nicht erst im Augenblick der Minderbewertung; vielmehr wird jetzt lediglich ein bereits entstandener Verlust oder eine Wertminderung buchmäßig zum Ausdruck gebracht. Würde man beim alten (höheren) Wert bleiben und damit den unrealisierten Verlust nicht ausweisen, so wäre der Gewinn zu hoch angegeben und der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs, der den Ausweis des tatsächlich erzielten Gewinnes verlangt, nicht durchgeführt. Da es keine Kontinuität falscher Werte gibt, bedeutet folgerichtige Wertfortführung keine Kontinuitätslosigkeit. Der RFH. irrt also, wenn er nur bei Wertgleichheit eine Stetigkeit in der Bewertung anerkennt [50]).

---

[50]) RFH.-Urteil vom 20. 3. 1930 VI A 370/30: „Der Grundsatz der sog. Bilanzkontinuität erleidet nach § 20 EStG. (1925) eine Unterbrechung, wenn der Pflichtige feststellt, daß der Wert am Ende eines Steuerabschnitts niedriger ist als der Wert, der bei der Veranlagung des Vorjahres angesetzt worden ist."

Auf ein bisher wenig beachtetes Problem im Rahmen des Bilanzenzusammenhangs macht Horn aufmerksam. Er meint, es sei zweifelhaft, ob auch der Übergang vom gemeinen Wert (alter Bilanzsatz, der früher einmal gemeiner Wert war) zum niedrigeren gemeinen Wert zulässig sei, und ob unter dem beizubehaltenden „Wert" der tatsächliche ziffernmäßige Wert oder die Wertart zu verstehen sei. Horn entscheidet sich für das letztere und glaubt, daß stets der niedrigste Betrag angesetzt werden darf [51]).

Das bisher Ausgeführte ist dahin zusammenzufassen, daß die Beibehaltung einer bestimmten Wertart die Ermittlung des richtigen, vergleichbaren Gewinnes nicht ermöglicht, daß vielmehr ein begrenzter Spielraum in der Bewertung nötig ist, bei dessen Ausnutzung keineswegs von einer Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit (Kontinuitätslosigkeit) gesprochen werden kann.

b) Wertgruppenkontinuität.

Das geltende Einkommensteuerrecht hat die Wertgruppe, innerhalb der die auszuwählenden Werte liegen müssen, folgendermaßen abgegrenzt: höchster Wert ist der Anschaffungspreis, niedrigster Wert ist der Teilwert. Werden bei der Bewertung diese Grenzen beachtet, so liegt nach der in dieser Arbeit vertretenen Ansicht Wertgruppenkontinuität vor. Innerhalb der Grenzwerte, Anschaffungspreis und Teilwert sind neben der Beibehaltung gleicher Werte zwei Bewertungsgrundsätze anwendbar:

1. Abwertung,
2. Aufwertung.

Zu 1. Abwertung.

Sieht man von dem auf S. 39 wiedergegebenen RFH.-Urteil ab, so erkennt man im Schrifttum (vgl. S. 41) und in der Praxis die Bewertungsstetigkeit nicht nur bei der Fortführung gleicher Werte, sondern auch bei der Abschreibung auf niedrigere Werte als gewahrt an. Soweit es sich hierbei um notwendige Abschreibungen handelt, ist diese Ansicht gerechtfertigt. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit strebt eine Bewertung an, die den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahekommt. Bei Beibehaltung gleicher Werte würde dieses Ziel nicht erreicht werden. Es müßte vielmehr jeder Verlust, auch wenn er noch nicht verwirklicht ist, berücksichtigt werden. Die Abwertung stellt also bei tatsächlicher, nachhaltiger Wertminderung lediglich eine Maß-

[51]) Horn: Tendenzen zur Aussonderung von Vermögenswertänderungen in der Betriebswirtschaftslehre, Wirtschaftspraxis und Steuerrecht, Seite 338.

nahme im Rahmen einer richtigen Gewinnrechnung dar, die nicht als Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit angesehen werden kann. Sobald es sich allerdings um willkürliche Abwertungen handelt, die nicht durch die Verhältnisse bedingt sind, und die nur dem Zweck der Gewinnregulierung dienen, liegt keine Bewertungsstetigkeit mehr vor, da eine solche Bewertung mit richtiger Gewinnrechnung nichts zu tun hat.

Zu 2. Aufwertung.

Bei einer nachträglichen Aufwertung, z. B. beim Übergang vom gemeinen Wert des Vorjahres zum diesjährigen höheren gemeinen Wert oder zum Anschaffungspreis können sich Zweifel ergeben, ob hier noch Bewertungsstetigkeit vorliegt.

Soweit der abnutzbare Teil des Anlagevermögens in Frage kommt, wird in der Steuerliteratur [52]—[56]) die gleiche Meinung vertreten: Werterhöhungen müssen ausgeschaltet werden, da sie als unrealisierte Gewinne den eigentlichen Betriebserfolg nicht beeinflussen dürften.

Bei „allen anderen Wirtschaftsgütern" (d. h. beim nichtabnutzbaren Teil des Anlagevermögens und beim Umlaufsvermögen) gestattet der Wortlaut des neuen EStG. die nachträgliche Höherbewertung. Im Schrifttum wird darin regelmäßig eine Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit erblickt. So vertreten z. B. Beuck [52]), Bühler [53]), Gebhardt [54]), Hoeres [55]) und Koch-Kaem-

---

[52]) Beuck: Bewertungsgrundsätze und Bewertungsbeispiele, 2. Aufl., Berlin 1937, S. 441: „Für die in § 6 Ziff. 2 genannten Wirtschaftsgüter ist nämlich die Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit statthaft." Ebenso: i „Nationale Wirtschaft", Jahrg. 1936, S. 277: „Der Grundsatz gleichmäßiger Wertfortführung ist im Rahmen des § 6 Ziff. 2 EStG. durch Aufhebung der unveränderten Wertfortführung nunmehr durchbrochen."

[53]) Bühler: Bilanz und Steuer, 3. Aufl., Berlin 1937, S. 192/93: „So ist mit Aufhebung ihrer Geltung (nämlich der Bewertungsstetigkeit, d. V.) nach der einen Seite (d. h. mit Zulassung der nachträglichen Wiederaufwertung) bei Umlaufswerten mit dem EStG. von 1934 bereits eine Abschwächung dieses Begriffes erfolgt."

Ebenso in Bilanz und Steuer, 2. Aufl., Berlin 1936, S. 127: „Dagegen ist für das Anlagevermögen die Bilanzkontinuität als Schranke für Heraufsetzungen aufrechterhalten worden."

[54]) Hoeres: DStZ., Jahrg. 1935, S. 578/79: „Bei der Bewertung (des Umlaufsvermögens, d. V.) ist der in § 20 des früheren Einkommensteuergesetzes niedergelegte Grundsatz der Bilanzstetigkeit aufgehoben und in gewissem Umfang der Ausweis nicht verwirklichter Konjunkturgewinne zugelassen worden."

[55]) Gebhardt: DStZ., Jahrg. 1935, S. 1017 ff.: Der Grundsatz der Bewertungsgleichmäßigkeit „verwehrt die höhere Bewertung eines einmal angesetzten Wertes in späteren Bilanzen".

mel [56]) die Ansicht, die Bewertungsstetigkeit sei nur bei Beibehaltung gleicher Werte oder beim Herabgehen auf den niedrigeren Teilwert gewahrt, nicht aber bei nachträglicher Werterhöhung.

Aus dem Gesetzestext allein kann diese Stellungnahme in der Literatur nicht beurteilt werden. Aber der ausdrücklichen Bestimmung des § 6 EStG. 1934, die bei den in Ziff. 2 genannten Wirtschaftsgütern eine nachträgliche Höherbewertung zuläßt, ist zu entnehmen, daß der Gesetzgeber auch bei einer Aufwertung die Bewertungsstetigkeit als gewahrt ansieht (allerdings ist hier bezüglich des Umlaufsvermögens von Aktiengesellschaften eine Einschränkung zu machen [57]). Der Gesetzgeber löst die Frage, ob die nachträgliche Höherbewertung eine Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit darstellt, folgendermaßen: Ganz allgemein (d. h. bei Aktiengesellschaften und Nichtaktiengesellschaften) stellt die Höherbewertung von Wirtschaftsgütern des nicht-abnutzbaren Anlagevermögens keine Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit dar. Das Gleiche gilt für das Umlaufsvermögen von Nichtaktiengesellschaften. Bei Aktiengesellschaften ist dagegen die nachträgliche Höherbewertung beim Umlaufsvermögen nicht mit den Grundsätzen der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu vereinbaren. Aus dem Gesetz ergibt sich demnach für das Vorhandensein einer Bewertungsstetigkeit die doppelte Abgrenzung:

a) nach dem Personenkreis,

b) nach dem Kreis der zu bewertenden Wirtschaftsgüter.

Diese Abgrenzung kann in beiden Fällen nicht befriedigen.

Zu a) Die Abgrenzung nach dem Personenkreis.

Wenn auch nach Steuerrecht die Anwendung des Niederstwertprinzips bei Aktiengesellschaften für das Umlaufsvermögen nicht ausdrücklich vorgeschrieben ist, so ergibt sich die Pflicht hierzu ohne weiteres aus der Verweisung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung [57]). Der Unterschied in der Rechtsform bedingt demnach auch eine unterschiedliche Bewertung. Denjenigen Unternehmern, die nach § 40 HGB. bilanzieren, steht die Bewertungsfreiheit des § 6 Ziff. 2 EStG. von 1934 zu, während die Aktiengesellschaften bei der Bewertung des Umlaufsvermögens

[56]) Koch-Kaemmel (Kommentar zum Einkommensteuergesetz und Bürgersteuergesetz, S. 11) sind ebenfalls der Ansicht, „daß die bisherige Bilanzstetigkeit insofern durchbrochen ist, als nicht-abnutzbare Gegenstände des Anlagevermögens bis zur Höhe des Teilwertes über den letzten Bilanzansatz bewertet werden dürfen".

[57]) Vgl. dazu die Ausführungen von S. 35 und von Abschnitt C I 4 b.

an die Befolgung des Niederstwertprinzips gebunden sind. Diese Lösung — die vom Gesetzgeber vielleicht nicht einmal beabsichtigt war — ist offensichtlich ungerecht. Eine klare Entscheidung darüber, ob im Steuerrecht das Niederstwertprinzip allgemeine Geltung haben soll oder ob es gänzlich auszuschalten ist, muß aus Gründen einer gerechten Besteuerung dringend gefordert werden. Daß der Gesetzgeber sich in diesem Fall für die letztere Lösung entscheiden würde, kann nicht mehr zweifelhaft sein, nachdem die nachträgliche Höherbewertung im neuen Einkommensteuergesetz ausdrücklich zugelassen wurde.

Zu b) Die Abgrenzung nach dem Kreis der zu bewertenden Wirtschaftsgüter.

Ebenso wie die zu a) wiedergegebene Abgrenzung nach dem Personenkreis muß auch die nach dem Kreis der zu bewertenden Wirtschaftsgüter als verfehlt bezeichnet werden. Bei allen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens stellt die nachträgliche Werterhöhung den Ausweis eines nicht verwirklichten Gewinnes dar. Infolgedessen müßte das Verbot der Aufwertung für alle Teile des Anlagevermögens gelten, nicht nur für den, der der Abnutzung unterliegt. Wenn demgegenüber im EStG. von 1934 die nachträgliche Höherbewertung beim nicht-abnutzbaren Teil des Anlagevermögens für zulässig erklärt wird, so eröffnet der Gesetzgeber der Bewertung einen viel zu weiten Spielraum. Das bedeutet eine Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit, deren Beseitigung de lege ferenda zu fordern ist.

Beim Umlaufsvermögen bedeutet dagegen die Aufwertung m. E. keine Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit, sofern der Anschaffungspreis nicht überschritten wird. Den auf S. 41/2 genannten Autoren, die darin eine Kontinuitätslosigkeit erblicken, ist folgendes entgegenzuhalten: Nur scheinbar stellt die nachträgliche Aufwertung einen nicht-realisierten Gewinn dar. In Wirklichkeit bedeutet sie die Rückgängigmachung eines bereits ausgewiesenen Verlustes. Da außerdem die Vorratshaltung bei Wirtschaftsgütern des Umlaufsvermögens regelmäßig auf spekulativen Überlegungen beruht, sind die Gewinne, die sich daraus ergeben, den Jahren zuzurechnen, in denen diese Vorräte „durchgehalten" wurden. Dies gilt umsomehr, als die Spekulationsabsicht einen wichtigen Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit ausmacht. Wenn die Abwertung noch unter den Begriff der Bewertungsstetigkeit fällt, so muß bei den genannten Wirtschaftsgütern auch in der vom Anschaffungspreis begrenzten Aufwertung noch

eine Stetigkeit in der Bewertung gesehen werden. Dem kann nicht entgegengehalten werden, daß damit der Begriff der Bewertungsstetigkeit zu weit gefaßt sei und beinahe mit Bewertungsfreiheit zusammenfalle. Denn einerseits ist der Ermessensspielraum gegenüber der Bewertungsfreiheit doch wesentlich eingeschränkt. (Der Anschaffungspreis und der niedrigere Teilwert bilden Grenzen, die in keinem Fall überschritten werden dürfen.) Andererseits wird eine Aufwertung nur dann statthaft sein, wenn sie durch die Umstände objektiv gerechtfertigt ist.

C I 4. Tendenzen zur Einengung der Wahlmöglichkeiten in der Bewertung.

a) Der Teilwert im Einkommensteuerrecht.

§ 6 EStG. von 1934 gestattet, zwischen dem Anschaffungspreis und dem niedrigeren Teilwert zu wählen. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung könnte man schließen, dem Pflichtigen sei fast jede Freiheit in der Bewertung zugestanden. In Wirklichkeit ergeben sich aus der Rechtsprechung des RFH. zum Teilwert, die vom Gesetzeszweck ausgeht, erhebliche Einschränkungen.

Von den oben erwähnten Grenzwerten Anschaffungspreis und Teilwert ist der Anschaffungspreis ein verhältnismäßig eindeutiger Begriff, da man sich in der Regel auf feste Zahlen stützen kann. Die Begriffsbestimmung des Teilwertes bereitet dagegen größere Schwierigkeiten.

aa) Das Wesen des Teilwertes.

Der Begriff „Teilwert" wurde vom RFH. geprägt. Dieser unterscheidet scharf „zwischen dem Wert, den der Gegenstand als Teil der Wirtschaftseinheit hat, kurz gesagt dem Teilwert und dem Wert, den er — aus dem Zusammenhang gerissen — für sich haben würde, kurz gesagt, dem Einzelwert" [58]).

Dieses Urteil kommt einer Abwendung vom gemeinen Wert gleich [59]), der der maßgebliche Wert des EStG. von 1925 war. Der gemeine Wert war zweifellos ein objektiver Wert, der Eignungs- oder Gebrauchswert sein kann; mit andern Worten: Ausgangspunkt für die Bewertung ist entweder der Nutzen, den ein Gegen-

[58]) RFH.-Urteil vom 14. 12. 1926, VI A 575/26, RFH.-Bd. 20, S. 87.

[59]) Der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes ist gleich dem Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 10 RBewG.). Bei der Ermittlung dieses Wertes sind ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse außer acht zu lassen.

stand in einem bestimmten Betrieb unter bestimmten Bedingungen stiften kann, oder aber der Nutzen, den er im Einzelfall stiftet. Der letzte Wert ist der subjektivere, weil er den jeweiligen Gegebenheiten besser gerecht wird. Zubrod nennt ihn darum einen „betriebssubjektiven Wert“ [60]).

Für den Teilwert des Einkommensteuergesetzes kann m. E. nur der Gebrauchswert in Frage kommen, da durch die Einkommensteuer der tatsächliche Gewinn erfaßt werden soll, nicht aber ein Ergebnis, das erzielt werden könnte. Wenn der Teilwert im Einkommensteuerrecht Gebrauchswert ist, müßte man für die Bewertung von der wirtschaftlichen Lage des Betriebes ausgehen und nicht mehr ausschließlich von den Verhältnissen am Markte. Würde man aber den Teilwert als betriebssubjektiven Wert uneingeschränkt gelten lassen, so müßte jede innerbetriebliche Veränderung in der Bewertung zum Ausdruck kommen. Eine derartige Wertbestimmung ist aber unmöglich; denn niemand vermag den Teilwert, z. B. den einer Maschine (wenn er wirklich betriebssubjektiver Wert sein soll) genau zu ermitteln. An die Stelle genauer Rechnung müßte die Schätzung treten, die im einzelnen nicht nachprüfbar ist. Eine solche Bewertung, die dem willkürlichen Ermessen des Bilanzierenden anheimgestellt wäre, würde dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit widersprechen und die Ermittlung eines richtigen und vor allem eines vergleichbaren Gewinnes verhindern.

Wenn trotzdem der Begriff des Teilwertes in das neue EStG. eingeführt wurde, so konnte dies nur mit wesentlichen Einschränkungen geschehen, die aber vom eigentlichen Wesen des Teilwertes nichts mehr übriglassen konnten. Außerdem mußte die Rechtsprechung des RFH. Vorsorge treffen, daß der Bewertungsspielraum des Gesetzes nicht zu willkürlichen Manipulationen ausgenutzt würde.

bb) Der Teilwert im EStG. von 1934.

§ 6 Ziff. 1 Satz 3 EStG. von 1934 grenzt den Begriff des Teilwertes so ab: „Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.“ Hiermit sind die Grenzen für den Teilwert abgesteckt.

Die obere Grenze: Der Erwerber eines Betriebes wird für das einzelne Wirtschaftsgut im günstigsten Fall das zu zahlen

---

[60]) Zubrod: Der Teilwertgedanke im Steuerrecht vom Standpunkt der Betriebswirtschaftslehre. Dissertation Frankfurt a. M. 1933, S. 72, 79, 89.

bereit sein, was er aufwenden müßte, wenn er sich dieses Wirtschaftsgut im gleichen Zustande anderweitig beschaffen würde. Dieser Betrag kommt dem Wiederbeschaffungspreis gleich. Übersteigt dieser den (seinerzeitigen) Anschaffungspreis, der die absolute Werthöchstgrenze bildet, so darf der Wertansatz in der Steuerbilanz insoweit nicht folgen. Abgesehen davon bilden aber die Wiederbeschaffungskosten die obere Grenze für den Teilwert [61]).

Als untere Grenze kann nur der Preis gelten, der bei Zerschlagung des Betriebes und der Einzelveräußerung eines Gegenstandes zu erzielen wäre, d. h. der Einzelveräußerungspreis [62]).

Aus diesen Darlegungen über die gesetzlichen Bestimmungen ist zu entnehmen, daß der Gesetzgeber den Begriff des Teilwertes bereits wesentlich einengt. Trotzdem ist die damit angestrebte Bewertungsstetigkeit nicht unbedingt sichergestellt. Der Spielraum, der nach dem Wortlaut des Gesetzes für die Bewertung offensteht, ist noch verhältnismäßig groß. Zwischen Wiederbeschaffungs- und Einzelveräußerungspreis als Grenzen für den Teilwert (wobei der historische Anschaffungspreis die absolute Werthöchstgrenze bildet) sind Gewinnverschiebungen von erheblichem Ausmaß möglich.

cc) RFH.-Entscheidungen zum Teilwert.

Der RFH. hat darum in einer Reihe von Entscheidungen Grundsätze aufgestellt, die einer zu großen Bewertungsfreiheit bei der Ermittlung des Teilwertes entgegenwirken sollen. Im folgenden wird — ebenso wie es in den RFH.-Urteilen geschieht — zwischen der Ermittlung des Teilwertes für Wirtschaftsgüter des Anlage- und des Umlaufsvermögens unterschieden.

---

[61]) Es ist zu betonen, daß als obere Grenze der Wiederbeschaffungswert und nicht der Verkaufswert gelten muß. Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die dem Betriebsvermögen dauernd eingegliedert sind, leuchtet das ohne weiteres ein, da diese Gegenstände zur Verwendung im Betriebe und nicht zur Veräußerung am Markt beschafft wurden. Ein Verkauf würde also einen außergewöhnlichen Fall darstellen. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufsvermögens kann der Verkaufspreis ebenfalls nicht als obere Grenze für den Teilwert gelten, da dieser eine Reihe von Erlösminderungen und Gewinn einschließt, die noch keine Kosten sind, es vielmehr erst im Zeitpunkt des Umsatzes werden (z. B. Umsatzsteuer, Kosten des Vertriebs u. ä.). Außerdem ist im Verkaufspreis noch der Gewinnzuschlag enthalten, dessen Einrechnung erst dann berechtigt ist, wenn das Wirtschaftsgut endgültig abgesetzt ist (vgl. RFH. vom 6. 3. 1935, VI A 890/34).

[62]) Kaemmel-Bacciocco: „Einkommensteuergesetz 1934", S. 98.

c1) Die Ermittlung des Teilwertes beim Anlagevermögen.

11) Der Teilwert im Anschaffungszeitpunkt.

In der Entscheidung vom 26. 6. 1935, RStBl. 1935, S. 1496, hat der RFH. die Auffassung vertreten, es spreche eine Vermutung dafür, daß bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung jeweils gleich dem Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis sei. Bühler formuliert diese Vermutung so: „Teilwert gleich Anschaffungswert im Anschaffungszeitpunkt“ [63]).

Für diesen Zeitpunkt entfällt damit jede Wahlmöglichkeit; es gilt ohne weiteres der Anschaffungspreis. Auch die Wertminderung, die zwangsläufig durch die Ingebrauchnahme eines neuen Wirtschaftsgutes eintritt, darf nicht durch Einsetzung eines niedrigeren Teilwertes zum Ausdruck gebracht werden; denn durch die bloße Indienststellung verliert der Gegenstand nicht an Produktionskraft (vgl. dazu auch die unten angeführten RFH.-Urteile [64]). Diese Rechtsprechung hindert den Pflichtigen natürlich nicht, eine Fehlinvestition durch Ansetzung eines niedrigeren Teilwertes zu berücksichtigen. Das Vorliegen einer solchen muß aber bewiesen werden.

12) Der Teilwert in einem späteren Zeitpunkt.

Für einen späteren Zeitpunkt gilt nach einer RFH.-Entscheidung ebenfalls die Vermutung, daß der Teilwert gleich dem Anschaffungspreis abzüglich angemessener Absetzungen sei [65]). Um einer etwaigen Änderung der Verhältnisse Rechnung zu tragen, hat der RFH. diese Vermutung aber durch eine zweite ergänzt, wonach der Teilwert eines Gegenstandes in einem späteren Zeitpunkt gleich dem Wiederbeschaffungspreis sei [66]).

Während die bisher erwähnten Urteile einen feststehenden Wert (Anschaffungspreis) vorschreiben, eröffnet das in Fußnote 66 genannte RFH.-Urteil eine begrenzte Beweglichkeit in der Bewertung, die darin besteht, daß man zwischen dem ursprünglichen Anschaffungspreis abzüglich Absetzungen und dem Wiederbeschaffungspreis abzüglich Absetzungen, kurz zwischen dem fortge-

---

[63]) Bühler: Bilanz und Steuer, 3. Aufl., Berlin 1937, S. 205.
[64]) RFH.-Entscheidung vom 8. 5. 1928.
RFH.-Entscheidung vom 28. 3. 1933.
RFH.-Entscheidung vom 26. 6. 1935.
RFH.-Entscheidung vom 19. 12. 1936.
[65]) RFH.-Entscheidung vom 20. 3. 1930.
[66]) RFH.-Entscheidung vom 30. 11. 1927.

führten Anschaffungs- und dem fortgeführten Wiederbeschaffungswert wählen kann.

Trotz dieser Erweiterung grenzt aber auch dieses Urteil, das heute noch gilt, den Spielraum des EStG. von 1934 für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens dadurch ein, daß es den Begriff des Teilwertes einschränkt. Während man nach dem Wortlaut des Gesetzes zwischen dem Anschaffungspreis und dem Teilwert wählen kann, schränkt die Rechtsprechung den Teilwert regelmäßig nach unten durch den Wiederbeschaffungspreis ein. Ein darunter liegender Wert (z. B. der Einzelveräußerungspreis) ist nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zulässig, (vgl. S. 49), da nach der auf S. 47 wiedergegebenen RFH.-Entscheidung der Teilwert im allgemeinen dem Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungspreis entspricht.

Bühler meint hierzu, daß der RFH. mit der Orientierung des gemeinen Wertes am Anschaffungs- und Wiederbeschaffungspreis dessen Basis gegenüber dem Gesetz, nach welchem der gemeine Wert eben doch ein Verkaufswert sein soll, in nicht unbedenklicher Weise verschoben habe. Er fordert daher, daß diese Verschiebung nicht noch durch Erschwerung der Widerlegung jener Vermutung (Teilwert gleich Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungswert) in ihrer Wirkung verstärkt werden soll [67]).

Dem ist entgegenzuhalten, daß der Teilwert des Einkommensteuergesetzes von 1934 kein gemeiner Wert ist, der Verkaufscharakter besitzt, sondern ein betriebssubjektiver Wert. Richtig ist, daß das Wesen des Teilwertes von der Rechtsprechung durch Einengung des Bewertungsspielraumes verschoben worden ist. Dies geschah jedoch nicht in der Art — wie Bühler meint —, daß aus einem Marktwert ein Betriebswert, sondern daß aus einem leicht veränderlichen, betriebssubjektiven ein wenig beweglicher Wert wurde. Diese Verschiebung stellte sich als notwendig heraus, da für die Bewertungspraxis die Innehaltung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit vorgeschrieben werden mußte. Aus diesem und den auf S. 45 angeführten Gründen muß die Forderung Bühlers nach größerer Beweglichkeit bei der Bewertung mit dem Teilwert abgelehnt werden, da sie dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs zuwiderläuft.

Die Orientierung des Teilwertes am Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreis bedeutet nicht, daß diese Werte in jedem Fall anzusetzen wären; ihre Unterschreitung ist möglich, wenn

---

[67]) Bühler: Bilanz und Steuer, 2. Aufl., Berlin 1936, S. 100 ff.

auch nur unter bestimmten Voraussetzungen. Als solche sieht der RFH.[68]) u. a. an:

1. Unrentierlichkeit des Betriebes,
2. Unrentierlichkeit des zu bewertenden Gegenstandes im Betriebe.

Das genannte Urteil eröffnet eine beschränkte Freiheit in der Bewertung. Diese widerspricht aber nicht dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, denn Unrentierlichkeit bedeutet eine Wertminderung des Betriebes oder einzelner Betriebsteile. Die Berücksichtigung solcher Wertminderungen stellt lediglich die Verrechnung eines echten Wertverzehrs dar. Ein Sinken der Preise für das einzelne Wirtschaftsgut kann nach Ansicht des RFH. für sich allein kein Sinken des Teilwertes zur Folge haben; denn bei ausreichender Rentabilität kann die Bedeutung einzelner Teile für den Betrieb ebensowenig gesunken sein wie der Wert der Unternehmung im ganzen. Da kein echter Wertverzehr vorliegt, verlangt der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, daß solche Preisänderungen ausgeschaltet werden. (Vgl. dazu das unter Fußnote [69]) wiedergegebene RFH.-Urteil.)

Zubrod[70]) erachtet die Unsicherheit, die durch die Zulassung eines niedrigeren Teilwertes entsteht, für so schwerwiegend, daß er vorschlägt, die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens für die Zeit der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen mit dem Wiederbeschaffungspreis anzusetzen. Erst wenn diese Zeit endet, soll der Unterschied zwischen dem genannten Wert und dem Einzelveräußerungspreis als Minderung des Ertrages des betreffenden Jahres berücksichtigt werden. Diesem Vorschlag kann man nicht beipflichten. Zwar soll nach der Rechtsprechung der Teilwert in der Regel mit dem Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreis übereinstimmen; das darf aber nicht zu einer völligen Ausschaltung der Verrechnung aller durch die Eigenart des einzelnen Betriebes bedingten Wertminderungen (wie es bei der Bewertung

---

[68]) RFH. vom 14. 12. 1926, VI A 575/26.

[69]) RFH.-Urteil vom 16. 12. 1936 VI A 389/35: Eine offene Handelsgesellschaft setzte in der Schlußbilanz von 1932 für Grundstücke und Gebäude sowie für Maschinen einen niedrigeren Teilwert an. Sie begründete das damit, daß die Wiederbeschaffungspreise gesunken seien. Der RFH. betont in seiner Entscheidung hierzu, daß die Festsetzung des Teilwertes von zwei Faktoren abhängig sei: von der Brauchbarkeit des zu bewertenden Gegenstandes für den Betrieb und von der Wirtschaftlichkeit der Unternehmung im ganzen. Da erstere in dem zur Entscheidung stehenden Fall zweifellos vorhanden sei, und auch die Rentabilität sich günstig entwickelt habe, sei der Ansatz eines gegenüber dem Anschaffungspreis gesunkenen Teilwerts nicht möglich.

[70]) Zubrod: a. a. O., S. 75.

mit dem objektiven Wiederbeschaffungspreis der Fall sein würde) führen. Die Berücksichtigung solcher Wertminderungen am Schluß der Nutzungsdauer würde es mit sich bringen, daß der Gewinn der ersten Jahre zu hoch, der des letzten Jahres unverhältnismäßig klein sein würde. Es ergäbe sich also weder ein richtiger, noch ein vergleichbarer Gewinn. Der Vorschlag Zubrods wird gekennzeichnet durch die geringe Bedeutung, die der Verfasser einer genauen Kosten- und Gewinnrechnung zumißt. Er widerspricht dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit und muß daher abgelehnt werden.

c2) Die Ermittlung des Teilwertes beim Umlaufsvermögen.

Das EStG. von 1934 bezeichnet als Teilwert den Betrag, den der Erwerber eines Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Beim Umlaufsvermögen ist aber m. E. der Umstand, daß die Wirtschaftsgüter im Rahmen des Gesamtbetriebes zu bewerten sind, für die Höhe des Wertansatzes ohne Bedeutung. Bei diesen Wirtschaftsgütern kann der Grad der Verbundenheit mit dem Betriebe zahlenmäßig nicht zum Ausdruck gebracht werden. Die Natur dieser Bewertungsobjekte erfordert es vielmehr, daß Preisschwankungen des Marktes berücksichtigt werden. Beides widerspricht dem Teilwertgedanken. Daher ist es nicht sinnvoll, bei der Bewertung des Umlaufsvermögens noch von einem Teilwert zu sprechen. Größere Berechtigung würde hier die Bezeichnung „Marktwert" haben. Unter diesem Wert ist kein Verkaufswert, sondern ein Beschaffungswert zu verstehen. Der Bilanzierende kann der Bewertung die Kosten zugrunde legen, die bei der Beschaffung oder Herstellung entstehen. Will er vom Verkaufspreis ausgehen, so sind die Verkaufsunkosten und der Gewinnzuschlag abzuziehen, wodurch der Ausweis eines nicht verwirklichten Gewinnes vermieden wird [71]).

Die Ansetzung eines Teilwertes, der niedriger ist als der Anschaffungspreis, bereitet beim Umlaufsvermögen wegen des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (wenigstens, soweit die Aktiengesellschaften in Frage kommen) weniger Schwierigkeiten als beim Anlagevermögen, wo dieser Grundsatz der Maßgeblichkeit keine Geltung hat. Der Teilwert wird regelmäßig dann niedriger als der Anschaffungswert sein, wenn seit dem Zeitpunkt der Beschaffung entweder die Einkaufs-

[71]) RFH.-Entscheidung vom 14. 12. 1927.

oder Verkaufspreise (oft werden sich beide parallel bewegen) gesunken sind.

Aus dem Gesagten geht hervor, daß die Bewertungsfreiheit bei Wirtschaftsgütern des Umlaufsvermögens größer ist als bei denen des Anlagevermögens. (Bei letzteren ist die Berechtigung eines Teilwertes, der unter dem Anschaffungspreis liegt, schwerer zu beweisen.) Die Gewinnverschiebungsmöglichkeiten, die sich aus dieser größeren Beweglichkeit in der Bewertung ergeben, haben aber keine besondere Bedeutung, da die Zeitspanne, innerhalb der eine solche Verschiebung möglich ist, meist sehr kurz ist.

c 3) Zusammenfassung der RFH.-Grundsätze zur Bewertung des Anlage- und Umlaufsvermögens.

1. Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung gleich den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten [72]).
2. Bei Wirtschaftsgütern des nichtabnutzbaren Anlagevermögens entspricht der Teilwert in einem späteren Zeitpunkt regelmäßig den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten [73]).
3. Bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens entspricht der Teilwert in einem späteren Zeitpunkt regelmäßig den um die Abnutzung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten [74]).
4. Ein unter dem Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreis liegender Teilwert ist nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen (z. B. bei fehlender Rentabilität des Betriebes) möglich [75]).
5. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufsvermögens kommt der Teilwert dem jeweiligen Marktpreis (Einkaufspreis der Güter) gleich, wobei der Anschaffungspreis die Höchstgrenze bildet [76]) [77]).

dd) Staatssekretär Reinhardt zum Teilwert.

Neben dem RFH. bemüht sich Staatssekretär Reinhardt, den Spielraum in der Bewertung weiterhin einzuengen und dem Grund-

[72]) RFH.-Entscheidung vom 10. 7. 1934.
[73]) RFH.-Entscheidung vom 30. 8. 1932.
[74]) RFH.-Entscheidung vom 20. 3. 1930.
[75]) RFH.-Entscheidung vom 22. 10. 1931.
[76]) Oermann: Deutsche Steuerzeitung 1936, S. 669. Teilwert nach § 6 EStG. und Einheitswert.
[77]) RFH.-Entscheidung vom 14. 12. 1926.

satz der Bewertungsstetigkeit noch nachdrücklicher Geltung zu verschaffen [78]) [79]).

Er betont — ähnlich wie der RFH. —, daß der Teilwert regelmäßig dem Anschaffungspreis bzw. Wiederbeschaffungspreis entspreche. Von dem letztgenannten Wert ist dann auszugehen, wenn das Vorhandensein eines Wirtschaftsgutes für die „unbehinderte Fortführung eines Betriebes in dem bisherigen Umfang und mit den bisherigen Möglichkeiten" [80]) erforderlich ist. Reinhardt meint, daß ein Wirtschaftsgut, das in einem Betrieb Verwendung gefunden hat, selten als überflüssig anzusehen ist. Nur wenn dieses unzweifelhaft feststeht, und außerdem an solchen Wirtschaftsgütern am Markt kein Mangel besteht, kann der Einzelveräußerungspreis angenommen werden.

M. E. steht die leztgenannte Voraussetzung in keiner Beziehung zum Wesen des Teilwertes. Auf S. 45 wurde bereits betont, daß der Teilwert ein betriebssubjektiver und kein marktorientierter Wert ist. Besteht wirklich ein Mangel an derartigen Wirtschaftsgütern, so mag zwar der Marktwert hochgetrieben werden; aber der Teilwert eines Wirtschaftsgutes, das für einen bestimmten Betrieb ohne Bedeutung ist, kann dadurch nicht steigen. Die Werterhöhung durch Knappheit kann sich im Teilwert nicht auswirken.

Bei Wirtschaftsgütern, die unzweifelhaft für das Fortbestehen des Betriebes nötig sind, unterscheidet Reinhardt zwischen „täglich ersetzbaren" und „betriebsarteigenen" Wirtschaftsgütern. Unter ersteren versteht er solche, deren Wiederbeschaffung ohne besondere Schwierigkeiten oder Kosten möglich ist (z. B. Schreibmaschinen). Bei der Beschaffung derartiger Wirtschaftsgüter entstehen die gewöhnlichen Wiederbeschaffungskosten. Betriebseigene Wirtschaftsgüter sind dagegen solche, deren Ersatz Zeit und besondere Kosten — die sog. erhöhten Wiederbeschaffungskosten — verursacht. Darunter ist die Summe zu verstehen, die der Erwerber aufwenden würde, um das betreffende Wirtschaftsgut, das „unerwartet aus dem Betrieb ausscheidet, innerhalb so kurzer Zeit ersetzt zu erhalten, daß jegliche Behinderung des Betriebes in dem bisherigen Umfang und mit den bisherigen Mitteln vermieden wird" [81])

---

[78]) Reinhardt: Buchführung, Bilanz und Steuern, S. 145.
[79]) Reinhardt: Vorträge über „Rechnungswesen, Buchführung, Abschluß- und Bilanzwesen", DStZ. 1936, S. 1279.
[80]) Reinhardt: Buchführung, Bilanz und Steuern, S. 143/44.
[81]) Reinhardt: a. a. O., S. 79.

Nach dieser Konstruktion erscheint es fast ausgeschlossen, daß der Teilwert jemals unter den Wert des § 7 EStG. von 1934 (Anschaffungspreis vermindert um die entsprechenden Absetzungen) absinken kann. Das wäre nur möglich bei den täglich ersetzbaren Wirtschaftsgütern, sofern deren augenblicklicher Anschaffungspreis niedriger ist als der ursprüngliche abzüglich angemessener Absetzungen. Wenn bei betriebsarteigenen Wirtschaftsgütern — und darunter fallen bei der weiten Auslegung dieses Begriffes fast alle Betriebsgegenstände — der Wiederbeschaffungspreis niedriger ist als der ursprüngliche Anschaffungspreis, so muß zu den gewöhnlichen Wiederbeschaffungskosten der Schaden zugeschlagen werden, der durch deren Fehlen entstehen würde. Dieser wird regelmäßig so hoch sein, daß der Teilwert, der bei diesen Wirtschaftsgütern gleich den erhöhten Wiederbeschaffungskosten ist, nicht unter den Abschreibungswert [82]) des § 7 EStG. absinken kann. Als Teilwert gelten demnach für Wirtschaftsgüter:

1. die zur unbehinderten Fortführung des Betriebes ohne Bedeutung sind, der Einzelveräußerungspreis, der oft niedriger ist als der Wert nach § 7 EStG.;
2. die zur Betriebsfortführung nötig und jederzeit ersetzbar sind, die einfachen Wiederbeschaffungskosten, die meistens mit dem Abschreibungswert übereinstimmen;
3. die zur Betriebsfortführung nötig sind und nicht jederzeit ersetzt werden können, die erhöhten Wiederbeschaffungskosten. Der Teilwert kann den Abschreibungswert nur dann unterschreiten, wenn die eingetretene Wertminderung größer ist als der Schaden, der bei Ausfall und Ersatz des Gegenstandes entstehen würde.

Aus den Ausführungen Reinhardts spricht die Absicht, den Teilwert als selbständigen, schwer abgrenzbaren Wert möglichst auszuschalten und Unterschreitungen des (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Wiederbeschaffungspreises nur in Ausnahmefällen zuzulassen. Die gleiche Meinung vertritt Bauder [83]), wenn er sagt: „Es kann auch jetzt noch die Möglichkeit gegeben sein, auf einen niedrigeren Teilwert herunterzugehen. Das sind aber Ausnahmefälle. Im allgemeinen wird der Wert, der sich aus den Bilanzansätzen ergibt, nämlich nach Vornahme der zulässigen ordentlichen oder auch außerordentlichen Absetzungen für Abnutzung

[82]) Darunter ist der um die Absetzungen für Abnutzung verminderte Anschaffungspreis zu verstehen (§ 7 EFtG. 1934).

[83]) Bauder: „Gedanken zum Reinhardt-Lehrgang", DStZ. 1937, Nr. 50, S. 1230.

oder auch für Substanzverringerung dem Teilwert entsprechen."

Als Ergebnis dieses Abschnitts ist folgendes festzuhalten:

1. Der Teilwert widerspricht — folgerichtig durchgeführt — dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, weil dieser Wert die Berücksichtigung jeder Wertminderung so gut wie ausschließt.
2. Das Einkommensteuergesetz von 1934 hat dennoch an diesem Wert festgehalten. Daraus ergab sich die Notwendigkeit, den Bewertungsspielraum, den der Teilwert an sich bedingt, einzuengen:
   a) Das Gesetz selbst bezeichnet den Anschaffungspreis als Höchstgrenze.
   b) Durch die Rechtsprehung des RFH. wird die Vermutung aufgestellt, daß der Teilwert im allgemeinen dem Wiederbeschaffungspreis entspreche.
   c) Die Ausführungen Reinhardts zielen ebenfalls auf eine Einengung des Bewertungsspielraums ab.
3. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufsvermögens ist der Teilwertgedanke in der Auslegung Reinhardts nicht anwendbar, da bei ihnen der Grad der Verbundenheit mit dem Betrieb nicht zum Ausdruck gebracht werden kann.

Angesichts dieser Feststellungen drängt sich von selbst die Frage auf, ob es nicht möglich ist, ganz ohne den Begriff des Teilwertes auszukommen. Dies kann m. E. bejaht werden; denn regelmäßig ist ein Wertansatz, der unter dem Anschaffungs- bzw. dem Wiederbeschaffungspreis liegt, nicht zulässig. Würde man also statt des „Teilwertes" beim Anlagevermögen die Bezeichnung „Wiederbeschaffungswert" und beim Umlaufsvermögen die Bezeichnung „Marktwert" (Beschaffungswert) wählen, so würde man einerseits die durch die Rechtsprechung geschaffene Lage gesetzlich festlegen, und andererseits Werte einführen, die wesentlich klarer sind als der Teilwert, und die dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit viel mehr entsprechen.

Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt Mühlhoff [84]), der ebenfalls den Begriff des Teilwertes für entbehrlich hält. Statt dessen schlägt er als untere Wertgrenze den Abschreibungswert vor [82]). Er glaubt, daß im Rahmen der Werte Anschaffungspreis und Abschreibungswert jede Bewertung, die überhaupt notwendig werden kann, möglich sein wird. (Dieser Vorschlag kann natürlich nicht für das Umlaufsvermögen gelten, d. V.).

---

[84]) Mühlhoff: „Vom steuerlichen Teilwert" i/DStBl. 1937, Nr. 18, S. 665.

M. E. wird bei Anwendung der genannten Werte (Anschaffungs-, Wiederbeschaffungs-, Abschreibungs- und Marktwert) eine klarere und eindeutigere Bewertung möglich als mit Hilfe des Teilwertes. Sie entspricht dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit und würde zur Ermittlung des tatsächlich erzielten, vergleichbaren Gewinnes beitragen.

b) Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

Ein weiterer Versuch einer zu großen Bewertungsfreiheit entgegenzuwirken, ist in der Verweisung des EStG. 1934 auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu erblicken. Das bedeutet, daß für die steuerliche Gewinnermittlung grundsätzlich von der Handelsbilanz auszugehen ist, die gemäß den steuerlichen Sondervorschriften abgeändert werden muß. An sich können nämlich die Ergebnisse der Handelsbilanz und der Steuerbilanz von einander abweichen; denn im HGB. und im EStG. gelten sowohl für das Anlage- wie für das Umlaufsvermögen verschiedene Bewertungsgrundsätze [85]).

Beim Anlagevermögen steht nach beiden Gesetzen die Wahl zwischen dem Anschaffungspreis (vermindert um die entsprechenden Absetzungen) und dem Teilwert offen [86]). Aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ergibt sich, daß die in der ersten getroffene Wahl auch für die zweite gilt [87]). Man kann daher bei der Bewertung in der Handelsbilanz nicht den Anschaffungswert beibehalten, während man in der Steuerbilanz den niedrigeren Teilwert ansetzt. Die gleiche Abhängigkeit gilt für nachträgliche Werterhöhungen in der Steuerbilanz.

Nicklisch [88]) macht dem RFH. den Vorwurf, daß seine Rechtsprechung in diesem Punkt nicht ganz folgerichtig sei; denn sie erkenne Abweichungen nach oben an, nicht dagegen nach unten. Die Möglichkeit einer Wiederaufwertung wird tatsächlich vom

---

[85]) Im HGB. wird zum Zwecke des Gläubigerschutzes eine nicht zu hohe Bewertung angestrebt, während sich der Steuergesetzgeber bemüht, Unterbewertungen zu verhindern. Dazu kommt, daß die Wahlmöglichkeiten zwischen den an sich zulässigen Werten in beiden Gesetzen verschieden sind.

[86]) Unter welchen Voraussetzungen ein Wertansatz, der unter dem Wiederbeschaffungswert liegt, in der Steuerbilanz möglich ist, wurde im vorigen Abschnitt dargelegt.

[87]) RFH.-Entscheidung vom 17. 4. 1929.

[88]) Nicklisch: Der Wirtschaftstreuhänder 1934, S. 25: Das Verhältnis der Einkommen- und Körperschaftsteuerbilanzen zu den handelsrechtlichen.

RFH. nicht bestritten. Ihr kommt aber m. E. keine große Bedeutung zu; denn der umgekehrte Fall, daß ein Pflichtiger in der Steuerbilanz von höheren Werten ausgeht als in der Handelsbilanz und damit auch einen höheren Gewinn zu versteuern bereit ist, wird selten sein, zumal nachdem durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 1. Februar 1938 der Verlustvortrag wieder eingeführt und alle Bemühungen, einen Verlust durch Höherbewertung auszugleichen, überflüssig wurden.

Abgesehen von der Möglichkeit der Werterhöhung in der Steuerbilanz ohne übereinstimmende Bewertung in der Handelsbilanz gilt für die Bewertung des Anlagevermögens der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz uneingeschränkt. Der Wert, für den man sich in der Handelsbilanz entschieden hat, muß auch in der Steuerbilanz eingesetzt werden, so daß der steuerliche Bewertungsspielraum erheblich eingeschränkt wird.

Beim Umlaufsvermögen gilt für Aktiengesellschaften das strenge Niederstwertprinzip, für alle Nichtaktiengesellschaften die Bewertung nach § 40 HGB.

Demgegenüber eröffnet der Wortlaut des EStG. von 1934 ganz allgemein die Möglichkeit einer Wahl zwischen dem Anschaffungspreis und dem Teilwert. Da die Steuerbehörte sich auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, die Pflichtigen dagegen auf den Wortlaut des Gesetzes stützten, ergaben sich zahlreiche Meinungsverschiedenheiten. Aus der Fülle der Entscheidungen des RFH. zu diesem Problem können folgende Grundsätze entwickelt werden:

1. Eine nach dem Handelsrecht mögliche Bewertung kommt für die Steuerbilanz nicht in Frage, wenn sie ausdrücklichen steuerlichen Bewertungsvorschriften widerspricht[89]).
2. Eine nach Steuerrecht an sich mögliche Bewertung ist für die Steuerbilanz unstatthaft, wenn sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widerspricht, und wenn eine andere, nach steuerlichen Vorschriften ebenfalls mögliche Bewertung mit diesen Grundsätzen übereinstimmt.

Zu 1. Das Handelsrecht läßt sich bei der Bewertung vom Grundsatz der Vorsicht leiten. Daher sind Unterbewertungen ohne weiteres erlaubt. Mit Hilfe der Steuerbilanz soll dagegen der tatsächlich erzielte Gewinn ermittelt werden. Gewinnkürzungen durch Unterbewertungen sind nicht erlaubt. Geht man in der

[89]) Vgl. dazu Gebhardt: „Steuerliche Bilanzfragen" i/DStZ. 1933, S. 1017 ff.

Handelsbilanz von einem Wert aus, der noch unter dem Teilwert liegt (dies ist nach dem HGB. möglich), so würde die gleiche Bewertung in der Steuerbilanz gegen die ausdrückliche Bestimmung des EStG., durch die der Teilwert als untere Wertgrenze vorgeschrieben ist, verstoßen. Wenn andererseits der durch § 40 HGB. für die Handelsbilanzen von Nichtaktiengesellschaften vorgeschriebene Zeitwert den Anschaffungswert übersteigt, so bleibt der letztgenannte Wert obere Wertgrenze für die Steuerbilanz.

In diesen beiden Fällen wird der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zugunsten einer richtigen Gewinnrechnung durchbrochen. Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit verbietet die Berücksichtigung überhaupt noch nicht entstandener Verluste bzw. noch nicht verwirklichter Gewinne.

Zu 2. Bei der Bewertung des Umlaufsvermögens kann man nach dem Einkommensteuerrecht zwischen dem Anschaffungspreis und dem Teilwert wählen. Die entsprechenden Vorschriften des HGB. schreiben dagegen — soweit die Aktiengesellschaften in Frage kommen — das Niederstwertprinzip vor [90]). Bewertet eine Aktiengesellschaft in ihrer Steuerbilanz ein Wirtschaftsgut des Umlaufsvermögens mit dem Anschaffungswert, der über dem Teilwert liegt, so ist eine solche Bewertung nach dem Wortlaut des EStG. zwar möglich, aber sie widerspricht dem Niederstwertprinzip und damit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. In solchen Fällen ist die Bewertung der Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgeblich, soweit sie den Teilwert nicht unterschreitet.

Daraus muß geschlossen werden, daß im Einkommensteuerrecht Aktiengesellschaften bei der Bewertung des Umlaufsvermögens das Niederstwertprinzip zu beobachten haben, obwohl man aus dem Wortlaut des EStG. etwas anderes folgern könnte.

Liehr stimmt mit der Ansicht des Verfassers überein, wenn er sagt: „Der niedrigste Teilwert kann nach § 6 EStG. eingesetzt werden. Er muß eingesetzt werden von Aktiengesellschaften bei Wertpapieren des Umlaufsvermögens in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Vorschriften“ [91]).

Peters [92]) ist demgegenüber der Ansicht, eine Verpflichtung

---

[90]) Bei Nichtaktiengesellschaften verlangt § 40 HGB. die Bewertung mit dem Zeitwert. Da dieser Wert nach dem EStG. ebenfalls zulässig ist, findet das Niederstwertprinzip hier keine Anwendung. Immerhin ist zu bedenken, daß viele Unternehmungen sich trotzdem an die Bewertung nach § 261 HGB. (§ 133 AktG.) halten, die dann auch für die Steuerbilanz gilt.

[91]) Liehr: „Wertpapiere und Beteiligungen“, i/DStZ. 1937, Nr. 38, S. 949.

[92]) Mrozek-Peters: Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1934, Seite 188 c.

stets den Teilwert zu ermitteln und ihn auch anzusetzen, wenn er niedriger ist als der buchmäßige Anschaffungspreis, bestehe weder nach dem Einkommensteuergesetz, noch nach der Abgabenordnung. Auch Bühler lehnt beim Umlaufsvermögen die Bindung der Steuerbilanzwerte an die Handelsbilanzwerte ab und glaubt aus der Vorschrift des § 6 Ziff. 2 EStG. 1934 völlige Freiheit des Pflichtigen in der Bewertung entnehmen zu können[93]). Er schließt dies u. a. daraus, daß der Gesetzgeber trotz Kenntnis der aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften von 1931 beim Umlaufsvermögen eine Wahlmöglichkeit in der Bewertung zugestanden hat. Bühler weist ferner auf die Wortfassung des § 6 Ziff. 2 hin, wonach der niedrigere Teilwert angesetzt werden „kann". Hätte der Gesetzgeber eine Bindung der Steuerbilanzwerte an die Werte der Handelsbilanz beabsichtigt, so hätte der Wortlaut nach seiner Ansicht folgendermaßen lauten müssen: „Der niedrigere Teilwert m u ß angesetzt werden."

M. E. ist diese Ungenauigkeit des Gesetzgebers nur eine scheinbare. Es ist zu bedenken, daß das Niederstwertprinzip für Wirtschaftsgüter des Umlaufsvermögens nur durch § 261 HGB., aber nicht durch § 40 HGB. vorgeschrieben wird[94]). Da die steuerlichen Bewertungsvorschriften sowohl die Fälle des § 261, als auch die des § 40 HGB. umfassen, mußte auf die Wahlmöglichkeit im letztgenannten Paragraphen Rücksicht genommen werden. Hätte sich der Gesetzgeber für die umständlichere Fassung entschieden (für Aktiengesellschaften den jeweils niedrigsten Wert vorzuschreiben, für alle anderen Gewerbetreibenden die Wahl zwischen dem Anschaffungspreis und dem Teilwert zuzulassen), so würde dieser Teil der Bewertungsvorschriften klarer und weniger umstritten sein.

Aus dem geltenden Einkommensteuergesetz ergibt sich je nach der Rechtsform der Unternehmung ein Zwang zu verschiedenartiger Bewertung. Wo durch § 261 HGB. (§ 133 AktG.) das Niederstwertprinzip vorgeschrieben ist, gilt dieses auch für die Steuerbilanz. Wo dagegen § 40 HGB. angewendet werden kann, stehen im Steuerrecht die gleichen Wahlmöglichkeiten zwischen Anschaf-

---

[93]) Bühler: Bilanz und Steuer, 2. Aufl., Berlin 1936, S. 100. „Das EStG. 1934 (verweist) nicht . . . im allgemeinen auf die handelsrechtlichen Bewertungsnormen . . ., um ihnen gegenüber Korrekturen in einzelnen Beziehungen vorzuschreiben, sondern es stellt von sich aus besondere, erschöpfend sein wollende Bewertungsvorschriften auf."

[94]) Gewerbetreibende, die dem Aktienrecht nicht unterstehen, d ü r f e n das Niederstwertprinzip gemäß Gewohnheitsrecht befolgen, aber sie können nicht dazu gezwungen werden.

fungspreis und Teilwert offen. In diesem Fall muß aber der Wertansatz der Steuerbilanz dem der Handelsbilanz entsprechen.

Vom Standpunkt steuerlicher Gerechtigkeit muß betont werden, daß es an sich keinen zwingenden Grund dafür gibt, von einer Gruppe von Bilanzierenden die Beachtung des Niederstwertprinzips zu verlangen, während einer anderen Gruppe eine größere Freiheit in der Bewertung zusteht. De lege ferenda ist eine Klärung dieser Streitfrage in der Weise zu fordern, daß für alle Pflichtigen entweder das Niederstwertprinzip vorgeschrieben oder die Wahl zwischen dem Anschaffungspreis und dem Teilwert zugelassen wird.

Abgesehen von dieser Ungleichmäßigkeit in der Bewertung schränkt der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz die steuerliche Bewertungsfreiheit zugunsten einer Stetigkeit in der Bewertung ein. Der gleichen Ansicht ist Senf [95]), wenn er betont, daß der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz praktisch zu einer außerordentlich einschneidenden Ausschaltung des steuerlichen Bewertungsspielraums führe.

Blümich [96]) behauptet ebenfalls, daß eine nach § 6 EStG. mögliche Bewertung, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widerspreche, auch für die Steuerbilanz unzulässig sei, wenn eine andere nach § 6 EStG. ebenfalls mögliche Bewertung mit diesen Grundsätzen übereinstimme.

Demgegenüber tritt Mirre [97]) für eine begrenzte Beweglichkeit in der Bewertung ein. Nach seiner Ansicht kann man dagegen, daß jemand gerade in einem Jahr mit hohem Gewinn von dem bisherigen Anschaffungswert auf den niedrigeren gemeinen Wert abschreibt, nichts machen.

Hier stehen sich zwei Ansichten gegenüber: Auf der einen Seite wird eine strengere Bewertungsstetigkeit gefordert, während man auf der anderen Seite für eine Lockerung der Bewertungsvorschriften eintritt, wodurch neue Gewinnverschiebungsmöglichkeiten eröffnet würden. Entsprechend dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs soll aber in jedem Jahr der Gewinn ermittelt werden, der tatsächlich erzielt wurde. Die wichtigste Voraussetzung dafür ist die Beachtung einer Bewertungsstetigkeit. Da

---

[95]) Senf: „Die Bewertung von Forderungen“ i/DStBl. 1936, S. 289.

[96]) Blümich: „Die Bedeutung der steuerlichen Bewertungsvorschriften für die Gewinnermittlung.“ i/Der Praktische Betriebswirt 1936, S. 375.

[97]) Mirre: „Die verschiedenen Bilanzkontinuitäten.“ i/ZStF. 1930, S. 8.

mit deren Lockerung gerade das Gegenteil erreicht würde, muß die Forderung Mirres als dem Grundsatz der richtigen Gewinnermittlung zuwiderlaufend abgelehnt werden.

C II. Der Bilanzenzusammenhang durch Grundsatzstetigkeit.

1. Allgemeines.

Ebenso, wie der Pflichtige bei der Bewertung nicht an einen einzigen Wert gebunden ist, hat er auch das Recht, zwischen den verschiedenen Grundsätzen, nach denen eine Bilanz errichtet werden kann, zu wählen. Voraussetzung für die Ermittlung eines richtigen und vergleichbaren Gewinnes ist, daß diese Wahl nicht in jedem Jahr anders ausfällt. Der Begriff der Grundsatzstetigkeit bedingt eine Gleichmäßigkeit in der Anwendung der verschiedenen, an sich zulässigen Bilanzierungsgrundsätze.

Gleichartigkeit in der Anwendung dieser Grundsätze bedeutet aber nicht Grundsatzgleichheit (Gebhardt[98]) spricht in diesem Zusammenhang von Bewertungsgleichmäßigkeit). Der Pflichtige kann nicht gezwungen werden, die bisherigen Grundsätze auch weiterhin beizubehalten, wenn er seine Bilanz auf Grund einer besseren Erkenntnis oder infolge Änderung der Verhältnisse nach anderen Grundsätzen errichten will. Ebensowenig, wie es eine Kontinuität falscher Werte gibt, gibt es eine Kontinuität falscher Grundsätze. Natürlich dürfen die neuen Prinzipien weder den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung noch den steuerlichen Sondervorschriften widersprechen.

Unter Grundsatzstetigkeit soll aber auch keine besondere Form des Bilanzenzusammenhangs verstanden werden. Sie stellt vielmehr die Anwendung der im Vorstehenden allgemein entwickelten Bewertungsvorschriften auf den Einzelfall dar. Daher kann man nicht zwischen Bewertungsstetigkeit und Grundsatzstetigkeit etwa in der Art unterscheiden wie zwischen formellem und materiellem Bilanzenzusammenhang. Die Grundsatzstetigkeit ist nur im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit zu verstehen. Letzten Endes kann jeder Bilanzierungsgrundsatz auf eine Frage der Bewertung zurückgeführt werden, wie umgekehrt Bewertungsstetigkeit immer Bewertung nach gleichen Grundsätzen bedeutet. Die Fragen der Bewertungs- und Grundsatzstetigkeit überschneiden sich daher häufig[99]).

---

[98]) Gebhardt: 'Steuerliche Bilanzfragen" i/DStZ. 1935, S. 1017 ff.

[99]) Die Darstellung beider Probleme in getrennten Abschnitten erfolgte lediglich aus Gründen der Klarheit der Darstellung.

Man kann also Nicklisch nicht zustimmen, wenn er darauf hinweist, daß der Zusammenhang der speziellen mit der allgemeinen bzw. inneren Kontinuität (in unserer Wortwahl: der Zusammenhang der Bewertungsstetigkeit mit der Grundsatzstetigkeit) nicht so sei, daß sie dauernd gleichgerichtet wären. Die gleichmäßige Behandlung eines Gegenstandes werde nämlich falsch, wenn die Verhältnisse, die der ursprünglichen Bewertung zugrunde gelegen haben, sich wesentlich ändern. Ein Wechsel in der Bewertung, der eine bessere Fühlungnahme mit der Wirklichkeit wieder herstellt, erfolge in solchen Fällen aus dem Grundsatz der allgemeinen, insbesondere der inneren Kontinuität (d. h. Grundsatzstetigkeit) [100]).

Daß eine Änderung in den wirtschaftlichen Verhältnissen zu berücksichtigen ist, soll nicht bestritten werden. Nicklisch bleibt aber den Beweis dafür schuldig, daß das Gleiche bei einer Stetigkeit in der Bewertung (spezielle Kontinuität) nicht möglich ist; denn diese verlangt nicht die Fortführung gleicher Werte, sondern sie erlaubt die Wahl zwischen einzelnen Werten einer Gruppe, wodurch eine Anpassung an die veränderten Verhältnisse ermöglicht werden soll. Offenbar wurden hier die Begriffe der Identität und der Kontinuität (Bewertungsgleichheit und Bewertungsstetigkeit) verwechselt. Da jede Bewertung, gleichgüstig, ob sie in der Beibehaltung und Fortführung alter Werte (Bewertungsstetigkeit), oder in einer Neubewertung besteht, eine Gleichmäßigkeit in der Anwendung der Bilanzierungsgrundsätze (Grundsatzstetigkeit) voraussetzt, kann von einer Gegensätzlichkeit zwischen Bewertungs- und Grundsatzstetigkeit nicht die Rede sein.

Wenn das eine Voraussetzung für das andere ist, so ist es ebenso falsch, den Begriff der Grundsatzstetigkeit auf die Fragen der Abschreibung und der Bewertung von Forderungen zu beschränken, wie es z. B. Eberhard [101]) tut. Dieser Fehler lag nahe, da sich gerade in diesen beiden Fällen Besonderheiten über die durch das Gesetz vorgeschriebene Bewertungsstetigkeit entwickelt haben. Trotzdem verrät diese Beschränkung eine falsche Vorstellung vom Wesen der Grundsatzstetigkeit. Denn diese Stetigkeit in der Bewertung setzt eine Bewertung nach gleichen Grundsätzen voraus. Grundsatzstetigkeit ist also begrifflich in der Bewertungsstetigkeit enthalten. Das Prinzip der Grundsatzstetigkeit

---

[100]) Nicklisch: „Das Verhältnis der Einkommen- und Körperschaftsteuerbilanzen zu den handelsrechtlichen", i/Wirtschaftstreuhänder 1934, Seite 27/28.

[101]) Eberhard: „Handels- und Steuerbilanz", S. 69.

wird vor allem bei denjenigen Wirtschaftsgütern zu beachten sein, bei denen keine Nämlichkeit von Bilanz zu Bilanz besteht:

1. Da bei neubeschafften Wirtschaftsgütern eine Anknüpfung an Werte aus früheren Bilanzen nicht möglich ist, muß eine stetige Anwendung der Grundsätze des Aktivierungs- und Passivierungsrechts erfolgen.
2. Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens verlieren durch den bestimmungsmäßigen Gebrauch an Produktionskraft. Die Nämlichkeit von Bilanz zu Bilanz wird hier also ebenfalls durchbrochen. Dieser Substanzverzehr wird durch regelmäßige Abschreibungen berücksichtigt. Da der Pflichtige an sich zwischen den verschiedenen Abschreibungsgrundsätzen wählen und dadurch gleichzeitig die Höhe der Abschreibungsbeträge bestimmen kann, müssen Gewinnverschiebungen durch eine gleichmäßige Anwendung dieser Grundsätze ausgeschlossen werden.
3. Da Wirtschaftsgüter des Umlaufsvermögens meist nur kurze Zeit in der Unternehmung bleiben, eine Nämlichkeit von Bilanz zu Bilanz also nicht besteht, ist eine Stetigkeit in der Bewertung ausgeschlossen. Um eine Störung der Gewinnrechnung zu vermeiden, müssen bei der erstmaligen Bewertung stets die gleichen Grundsätze beachtet werden.

In den folgenden Abschnitten soll untersucht werden, ob bei den unter 1—3 genannten Durchbrechungen der Nämlichkeit die Wahrung einer Grundsatzstetigkeit möglich ist.

C II 2. Die Grundsatzstetigkeit beim Aktivierungs- und Passivierungsrecht.

Bei der erstmaligen Bewertung ergeben sich häufig Schwierigkeiten, mit welchem Betrag ein Wirtschaftsgut aktiviert bzw. passiviert werden soll, sei es, daß der Anschaffungspreis nicht bekannt ist, sei es, daß es zweifelhaft ist, welche Nebenleistungen ebenfalls zu aktivieren oder passivieren sind, sei es schließlich, daß man nicht weiß, ob eine Aktivierung oder Passivierung ganz unterbleiben soll. In allen diesen Fällen steht dem Bilanzierenden eine gewisse Freiheit in der Entscheidung zu. Würde diese jedesmal anders ausfallen, so wäre damit die Ermittlung des tatsächlich erzielten, richtigen und vergleichbaren Gewinnes gestört. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, daß die Aktivierung und die Passivierung in jedem Jahr nach dem gleichen Grundsatz erfolgen muß (Grundsatzstetigkeit). Wie die Entscheidung ausfällt, ist häufig von geringerer Bedeutung. Wichtig ist, daß in gleichen oder ähnlichen Fällen die gleiche Entscheidung getroffen wird.

Da der Pflichtige im allgemeinen in der Steuerbilanz einen niedrigeren Gewinn ausweisen will, wird er versuchen, so wenig wie möglich zu aktivieren und so viel wie möglich zu passivieren. Für die Aktivierung ist daher mit dem Teilwert eine Mindestwertvorschrift, für die Passivierung mit dem Anschaffungspreis eine Höchstwertvorschrift aufgestellt worden. Man spricht auch wohl von einer Aktivierungspflicht und einem Passivierungsrecht.

Das EStG. von 1934 nimmt zu der Frage, was zu aktivieren bzw. zu passivieren ist, nicht ausdrücklich Stellung. Es verweist für die Bewertung ganz allgemein auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Damit gelten auch für das Aktivierungs- und Passivierungsrecht die handelsrechtlichen Vorschriften. In § 40 HGB. wird gefordert, daß „sämtliche Vermögensgegenstände nach dem Wert anzusetzen sind, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet". Eine Bilanz, in der bestimmte Gegenstände nicht ausgewiesen würden, entspräche also nicht den handelsrechtlichen Vorschriften. Im Anschluß daran hat der RFH. den Satz aufgestellt: „Jedes entgeltlich erworbene, der besonderen Aktivierung fähige Wirtschaftsgut ist zu aktivieren" [102]).

Scheinbar ist diese Begriffsbestimmung recht weit gefaßt. In Wirklichkeit schränkt sie aber das Wahlrecht, sich für oder gegen eine Aktivierung bzw. Passivierung zu entscheiden, doch stark ein. Die Fragestellung lautet nicht mehr: ist eine Aktivierung oder Passivierung berechtigt?, sondern nur noch: ist das Wirtschaftsgut entgeltlich erworben, und ist eine Aktivierung oder Passivierung möglich? Kann diese Frage bejaht werden, so muß regelmäßig eine Aktivierung oder Passivierung erfolgen; denn da der Gewinn das Ergebnis eines Bestandsvergleichs bildet, kann er nur dann als richtig bezeichnet werden, wenn alle Wirtschaftsgüter in diesen Vergleich einbezogen sind.

Aus der oben [102]) erwähnten RFH.-Entscheidung folgert Peters [103]) mit Recht, daß steuerrechtlich eine weitergehende Aktivierungspflicht besteht als handelsrechtlich. Ein buchführender Gewerbetreibender müsse Wirtschaftsgüter, die er gegen eine Aufwendung erworben habe, steuerrechtlich aktivieren, wenn die Güter nach allgemeiner Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugängig seien und einen über die Dauer eines Zeitabschnittes wesentlich hinausreichenden Wert für das gewerbliche Unternehmen besäßen.

---

[102]) RFH.-Entscheidung vom 16. 3. 1933.

[103]) Mrozek-Peters: Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1934, Köln 1935, S. 141.

Wenn dagegen Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer nicht über einen Zeitabschnitt hinausreicht, nicht aktiviert werden, so stellt das zwar eine Durchbrechung der stetigen Anwendung des Aktivierungs- und Passivierungsrechts dar; aber diese Ausnahme ist sowohl vom theoretischen als vom praktischen Standpunkt aus berechtigt. Sieht man in solchen Fällen r e g e l m ä ß i g von einer Aktivierung ab, so hat das auf den Gewinn den gleichen Einfluß, als wenn man die Wirtschaftsgüter in der Jahresschlußbilanz aktivieren und diejenigen, die im Vorjahre beschafft wurden, zu Lasten des Gewinnes abschreiben würde. Abgesehen von dem Jahr der ersten und der letzten Anschaffung wird der Gewinn stets um den gleichen Betrag gekürzt, sofern jedesmal gleiche Mengen zu ungefähr gleichen Preisen gekauft werden (eiserner Bestand, Werkzeuge). Wenn also der Gewinn in diesem Fall durch die Art der Bilanzierung nicht beeinflußt wird, so kann vom Standpunkt der Grundsatzstetigkeit gegen die Unterlassung der Aktivierung keine Einwendung erhoben werden. Diese Methode wird dann zu empfehlen sein, wenn die genaue Wertbestimmung auf größere Schwierigkeiten stößt.

C II 3. Die Grundsatzstetigkeit bei Abschreibungen.

Auf S. 62 wurde dargelegt, daß bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens keine Nämlichkeit von Bilanz zu Bilanz besteht. Die durch den technischen und wirtschaftlichen Wertverzehr bedingte Wertminderung muß mit Hilfe der Abschreibungen auf die Nutzungsdauer verteilt werden. Dabei ist es möglich, daß in den einzelnen Jahren der tatsächliche Wertverzehr und der verrechnete Wertverzehr sich nicht genau decken. Eine solche Übereinstimmung ist erst im Durchschnitt mehrerer Jahre zu erzielen, vorausgesetzt daß die einmal gewählte Abschreibungsmethode beibehalten wird. Hat z. B. eine Unternehmung in einem Jahr ihre Produktionskapazität nicht voll ausnutzen können, aber trotzdem am bisherigen Abschreibungssatz, dem eine höhere Ausnutzung zugrunde gelegt wurde, festgehalten, so wurden dadurch stille Reserven geschaffen. Wird im folgenden Jahr der als Norm angesehene Beschäftigungsgrad überschritten, so kann bei gleichbleibendem Abschreibungssatz der erhöhte Wertverzehr dieses Jahres durch die Jahresabschreibung nicht gedeckt werden. Dennoch wäre eine Heraufsetzung der Abschreibungsquote falsch, da die höhere Abnutzung dieses Jahres durch die geringere des vergangenen Jahres ausgeglichen wird. Eine Erhöhung des Abscheibungssatzes müßte — auf den Durchschnitt dieser beiden Jahre gesehen — die Ermittlung des richtigen Ge-

winnes stören, da ein in Wirklichkeit nicht entstandener Wertverzehr verrechnet würde. Das EStG. 1934 verlangt demgemäß eine gleichmäßige Verteilung der Nutzungskosten auf die Gesamtzeit der Verwendung [104]). Da sich der Gesetzgeber nicht über die Art der Verteilung äußert, hat der Bilanzierende das Recht, unter den Abschreibungsmethoden zu wählen, die geeignet sind, die Abschreibung innerhalb des Verwendungszeitraumes sicherzustellen. So kann sich der Pflichtige für eine Abschreibung vom Buchwert oder vom Anschaffungswert, für eine direkte oder eine indirekte Abschreibung und schließlich für eine Abschreibung in gleichbleibenden, in steigenden und in fallenden Sätzen entscheiden [105]). Da die einzelnen Abschreibungsmethoden bzw. -formen die Höhe der Abschreibungen verschieden beeinflussen, muß die in einem Jahr getroffene Wahl auch für die Zukunft gelten. Zwar dürfen in Bezug auf eine Stetigkeit in der Bilanzierungsmethode keine übertriebenen Anforderungen gestellt werden [106]); so muß es möglich sein, die Abschreibungsmethoden einer Änderung der Verhältnisse anzupassen. Aber nicht jede Beschäftigungsschwankung darf als eine Änderung der Verhältnisse angesehen werden. Ein Wechsel in den Abschreibungsgrundsätzen ist erst berechtigt, wenn sicher ist, daß man bei Festhalten an der bisherigen Methode nicht in der vorhergesehenen Zeit auf den Schrottwert abgeschrieben haben würde. Es mag z. B. einem Unternehmer auf Grund eines Lizenzvertrages gestattet sein, zehn Jahre lang ein bestimmtes Erzeugnis herzustellen. Danach soll das Fabrikationsrecht erlöschen. Wenn die Eigenart der Anlage eine andere Verwendung verbietet, ist der Unternehmer gezwungen, die Produktionsanlage innerhalb dieser Zeit abzuschreiben. Stellt sich nach einigen Jahren eine Vertragsverlängerung als wünschenswert heraus, so muß der Abschreibungssatz entsprechend der zeitlichen Ausdehnung der Produktion herabgesetzt werden, sofern die Lebensdauer der Anlagen das gestattet.

Abgesehen davon, daß eine stetige Anwendung der Abschreibungsgrundsätze Voraussetzung für eine richtige Aufwandsverteilung ist, kommt ihr aus fiskalischen Gründen große Bedeutung zu. Da der Finanzbedarf des Reiches zur Zeit sehr groß ist, dürfen willkürliche Gewinnverschiebungen, die gerade bei den Abschrei-

[104]) „Bei Wirtschaftsgütern, deren Nutzung länger als ein Jahr dauert, kann jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden, der bei Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt." (§ 7 EStG. 1934.)

[105]) RFH.-Entscheidung vom 21. 5. 1919.

[106]) RFH.-Entscheidung vom 19. 8. 1931.

bungen besondere Ausmaße annehmen können, nicht zugelassen werden. Zwar handelt es sich hierbei regelmäßig nur um Gewinnverschiebungen und nicht um echte Gewinnkürzungen; aber es ist keineswegs sicher, daß die auf Grund der Verschiebung in der Zukunft zu erwartende Erhöhung der zu entrichtenden Einkommensteuerbeträge die jetzige Verkürzung ausgleichen wird. Geht man vom bisher geltenden Recht aus, so konnten die durch die erhöhten Abschreibungen gebildeten stillen Reserven in Verlustjahren aufgelöst werden, so daß sich eine echte Steuerverkürzung ergab. Auch bei der Rechtslage, die durch die Wiedereinführung des Verlustvortrages geschaffen wird, können die Progression des Steuersatzes sowie die Tatsache, daß die auf Grund von stillen Reserven zurückgehaltenen Einkommensteuerbeträge ein zinsfreies Darlehn des Staates an den Unternehmer bilden, erhebliche Veränderungen im Besteuerungsergebnis bewirken.

Die gleichen Erwägungen wie für eine Vorverrechnung des Aufwandes gelten auch für eine Nachverrechnung. Könnte der Pflichtige z. B. die in früheren Jahren unterlassenen Abschreibungen später nachholen, so würde er dadurch u. U. bestimmt, die Abschreibungen stets so zu variieren, daß sich in jedem Jahr ein ungefähr gleich hoher Gewinn ergäbe (Gewinn-Nivellierung). Da hierdurch die ungünstigen Wirkungen der Steuerprogression vermieden würden, entstünde für den Pflichtigen jeweils die geringste Steuerschuld. Aus fiskalischen Gründen kann einer solchen Abschreibungspolitik nicht zugestimmt werden. Eine Ausnahme von dem Verbot, unterlassene Abschreibungen später steuerwirksam nachholen zu können, ist nur dann anzunehmen, wenn man auf Grund n e u e r Tatsachen feststellt, daß die bisher vorgenommenen Abschreibungen nicht mehr ausreichen.

C II 4. Die Grundsatzstetigkeit bei der Bewertung des Umlaufsvermögens.

Die Tatsache, daß Wirtschaftsgüter des Umlaufsvermögens selten ein Jahr unverändert in der Unternehmung bleiben, daß vielmehr in jedem Jahr eine Neubewertung erfolgen muß, hat mehrfach zu der Ansicht verleitet, jede Bilanz sei völlig selbständig [107]) [108]). Dieser Meinung kann nicht beigepflichtet werden.

[107]) „Das Wahlrecht des § 6 Nr. 2 Satz 2 ist in jedem Jahr bei neu zum Betriebsvermögen hinzukommenden Waren neu vorhanden. Auch sonst enthält das EStG. keine gegenteilige Vorschrift.“ George: „Die Bewertung von Waren und Vorräten in der Steuerbilanz“ i/DStBl. 1936, S. 79.

[108]) „Dieser Grundsatz (einer Stetigkeit in der Bilanzierung, d. V.) hat im neuen Steuerrecht einen Stoß bekommen durch die . . . . jährlich zulässige neue Bewertung der nicht der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgüter.“ Gebhardt: „Steuerliche Bilanzfragen“ i/DStZ. 1935, S. 1017.

Wenn man bedenkt, daß die Anfangs- und die Schlußbilanz nur dazu dienen, durch Subtraktion der einen von der anderen den Jahresgewinn festzustellen, so kann von einer völligen Selbständigkeit keine Rede sein. Diese Subtraktion hat nur Sinn, wenn Gleiches von Gleichem abgezogen wird. Zwar ist es richtig, daß in jedem Jahr ein neuer Waren-, Forderungs- oder Schuldposten bewertet wird; aber bei jeder Neubewertung müssen die gleichen Grundsätze befolgt werden. Dadurch wird verhindert, daß man sich bei der Bewertung des Umlaufsvermögens in jedem Jahr für eine andere von den an sich zulässigen Bewertungsmethoden entscheidet. Die Wahrung einer Stetigkeit bei der Ausnutzung des Bewertungsspielraums bildet beim Umlaufsvermögen das verknüpfende Band zwischen den verschiedenen Bilanzen.

a) Die Grundsatzstetigkeit bei der Bewertung von Waren.

Die Natur des Umlaufsvermögens erfordert es, daß der Spielraum für die Bewertung verhältnismäßig weit gefaßt sein muß. Dementsprechend gestattet das Einkommensteuergesetz die Wahl zwischen dem Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis und dem niedrigeren Teilwert unter Einschluß der Möglichkeit einer nachträglichen Aufwertung. An sich gilt bei der Warenbewertung der auf S. 47 angeführte Rechtssatz, nach dem der Teilwert im Zeitpunkt der Beschaffung gleich dem Anschaffungspreis ist. Während aber dieser Grundsatz beim Anlagevermögen regelmäßig auch noch für den Zeitpunkt der Bilanzerrichtung gilt, sind bei der Bewertung von Waren Wertschwankungen zwischen dem Zeitpunkt der Beschaffung und der Aufnahme in die Bilanz eher denkbar. Die Berücksichtigung solcher Wertschwankungen ist im Rahmen der Grenzwerte Anschaffungs- bzw. Herstellungspreis und Teilwert möglich.

Als obere Grenze für die Bewertung kommt dabei die erste Wertgruppe in Betracht. Sie darf nicht überschritten werden, selbst wenn der Teilwert höher ist. Die Formulierung „Anschaffungs- oder Herstellungspreis" läßt den Schluß zu, daß auch zwischen diesen beiden Werten gewählt werden kann. Dies ist nicht der Fall. Nehmen wir an, ein Betrieb stelle die für die Produktion benötigten Einsatzstoffe zu einem Teil im eigenen Vorbetrieb her, während ein anderer Teil zu höheren Preisen von fremden Lieferanten bezogen wird, weil die eigenen Erzeugungsmöglichkeiten nicht ausreichen und die festen Kosten bei einer Erweiterung unverhältnismäßig steigen würden. Der am Bilanz-

stichtag vorhandene Vorrat darf dann nicht einheitlich mit den höheren Anschaffungskosten bewertet werden. Dagegen ist eine nach Fremdbezügen und eigener Produktion getrennte Bewertung oder der Ansatz eines Zwischenwertes (unter Berücksichtigung der verschiedenen Mengen) gestattet. Die einmal gewählte Methode muß aber in der Zukunft beibehalten werden, da ein willkürlicher Wechsel zwischen Anschaffungs- und Herstellungspreis dem Prinzip der Grundsatzstetigkeit zuwiderlaufen würde.

Als untere Grenze für die Bewertung von Waren gilt nach dem EStG. der Teilwert. Die auf S. 45/46 bzw. S. 51/53 vorgenommene wertmäßige Abgrenzung (obere Grenze: gewöhnliche bzw. erhöhte Wiederbeschaffungskosten; untere Grenze: Einzelveräußerungspreis) ist für die Bewertung ohne Bedeutung; denn diese Wirtschaftsgüter erfahren durch die Eingliederung in den Betrieb keinen Wertauftrieb. Bei ihrem Erwerb können keine „erhöhten Wiederbeschaffungskosten" entstehen. Da außerdem der Grad der Verknüpfung von Wirtschaftsgütern des Umlaufsvermögens mit dem Betireb in der Bewertung nicht zum Ausdruck gebracht werden kann, ist es m. E. möglich, hier auf die umständliche Konstruktion des Teilwertes zu verzichten und statt dessen mit dem Begriff des Marktwertes auszukommen [109]). Nur in Fällen, wo mit einer normalen Verkäuflichkeit nicht mehr gerechnet werden kann, kommt statt dessen der Einzelveräußerungspreis in Betracht. Der Marktwert (bzw. der Einzelveräußerungspreis) bildet demnach an Stelle des Teilwertes die untere Grenze für die Bewertung.

Da bei der Warenbewertung nach § 5 I Satz 1 EStG. 1934 die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit die handelsrechtlichen Vorschriften zu beachten sind, muß hier grundsätzlich zwischen der Bewertung bei Nichtaktiengesellschaften (§ 40 HGB.) und bei Aktiengesellschaften (§ 133 AktG.) unterschieden werden.

aa) Die Bewertung von Waren bei Nichtaktiengesellschaften (gemäß § 5 Abs. 1 EStG. 1934 in Verbindung mit § 40 HGB.).

§ 40 HGB. schreibt für die Inventur und die Bilanz den Wert vor, der den Vermögensgegenständen und den Schulden in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung erfolgt. Darunter ausschließlich den Tageswert zu verstehen — wie dies Schmidt in seiner „Organischen Tageswertbilanz" tut — ist einseitig. M. E. kann man mit der gleichen Berechtigung darunter

[109]) Vgl. dazu die Ausführungen von S. 50.

den Preis verstehen, den man für die Wirtschaftsgüter gezahlt hat. Diese Auslegung entspricht auch eher dem Sinn und dem Zweck des Gesetzes. In der Betriebswirtschaftslehre wird die gleiche Ansicht von den Anhängern der statischen Bilanzlehre vertreten. Die Wortfassung des § 40 HGB. läßt eine klare Entscheidung, welche Wertkategorie gemeint ist, nicht zu. Sollte es wirklich die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, — was nach der allgemeinen Tendenz des Gesetzes nicht wahrscheinlich ist — den Tageswert allgemein vorzuschreiben, so kann man heute behaupten, daß auf Grund der derogatorischen Kraft des Gewohnheitsrechts eine Verpflichtung zur ausschließlichen Anwendung des Tageswertes nicht mehr besteht; denn die Mehrzahl aller Unternehmen, die nach § 40 HGB. zu bilanzieren verpflichtet sind, haben diesen Paragraphen im Sinne des § 261 HGB. angewendet und den Anschaffungspreis auch dann gewählt, wenn der Tageswert höher war, Oberthür [110]) ist z. B. der Meinung, daß nach handelsrechtlicher Übung der § 40 HGB. dahin auszulegen ist, daß Unterbewertungen nicht verboten sein sollen. Aus dieser gewohnheitsrechtlichen Auslegung des § 40 im Sinne des § 261 HGB. ergibt sich aber keine Verpflichtung, das durch den letztgenannten Paragraphen vorgeschriebene Niederstwertprinzip regelmäßig zu beachten. Nach dem Handelsgesetzbuch kann daher:

1. der Anschaffungspreis auch dann gewählt werden, wenn er niedriger ist als der Tageswert;
2. der Tageswert in jedem Fall angesetzt werden, auch wenn er den Anschaffungspreis über- oder unterschreitet.

Dieser handelsrechtlichen Bewertungsfreiheit setzt das Einkommensteuergesetz für die Bewertung von Waren den Anschaffungspreis als obere, den Teilwert als untere Grenze entgegen.

Erwirbt ein Unternehmer im Jahre 1932 Wertpapiere zum Kurse von 80, und sinkt der Kurs bis zum Jahresende auf 60, so muß dieser Kurs übereinstimmend der Bewertung in Handels- und Steuerbilanz zugrunde gelegt werden. Steigt der Kurs dieser Papiere bis zum Ende des Jahres 1933 auf 70, so muß in der Steuerbilanz (nach dem EStG. 1925) der Kurs von 60 beibehalten werden, während in der Handelsbilanz der Kurs von 70 gewählt werden kann. Stellt sich der Kurs Ende 1935 auf 80, so kann der Wert in der Handelsbilanz ebenfalls auf 80 erhöht werden. Der Wert in der Steuerbilanz darf dagegen (seit EStG. 1934) nur auf 70 heraufgesetzt werden (= 10 %ige Steigerung des Handelsbilanz-

[110]) Oberthür: „Warenbewertung", DStZ. 1937, Nr. 38, S. 957.

wertes seit 1934). Erhöht sich der Kurs in den folgenden Jahren noch weiter, so können die Werte der Handelsbilanz stets folgen, die der Steuerbilanz nur bis zum Anschaffungspreis, der die Höchstgrenze bildet.

Aber auch diese einkommensteuerrechtliche Beschränkung der handelsrechtlichen Bewertungsfreiheit durch die Grenzwerte Anschaffungspreis und Teilwert schließt das Bewertungswahlrecht nicht völlig aus; denn der Steuerpflichtige, der nicht nach § 133 AktG. bilanziert, kann bei der Bewertung von Waren in jedem Jahr zwischen dem Aschaffungspreis und dem niedrigeren Teilwert wählen. Daher muß ein Bewertungsgrundsatz, der in einem Jahr angewendet wurde, auch in den folgenden Jahren beachtet werden. Hat man sich z. B. einmal für die Bewertung nach dem Niederstwertprinzip entschieden, so soll dieses auch in der Zukunft befolgt werden, soweit es nach unten anwendbar ist. Es würde dem Prinzip der Grundsatzstetigkeit widersprechen, die Warenvorräte in Jahren mit hohen Gewinnen mit dem niedrigsten zulässigen Wert, in Krisenjahren dagegen mit dem höheren Anschaffungspreis in die Bilanz aufzunehmen. Die Ermittlung eines vergleichbaren Gewinnes setzt die gleichmäßige Anwendung der steuerlichen Bewertungsvorschriften voraus.

bb) Die Bewertung von Waren bei Aktiengesellschaften.

(Gemäß § 6 Ziff. 2 und § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. in Verbindung mit § 133 AktG.)

Aus der Vorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. 1934, wonach die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten sind, muß die Pflicht zur Anwendung des § 133 AktG. und m. E. auch der Zwang zur Anwendung des Niederstwertprinzips abgeleitet werden[111]). Die Zulässigkeit einer nachträglichen Aufwertung scheidet in diesem Fall aus. Auf S. 58 wurde bereits der scheinbare Widerspruch zwischen der steuerrechtlichen Möglichkeit einer nachträglichen Aufwertung (§ 6 Ziff. 2 EStG.) und der handelsrechtlichen Verpflichtung, stets den niedrigsten Wert anzusetzen (§ 133 AktG.), geklärt. Dort wurde ausgeführt, daß eine Höherbewertung nur bei der Bewertung nach § 40 HGB., nicht aber bei der nach § 133 AktG. möglich ist. Im letzteren Fall muß von den Grenzwerten Anschaffungspreis und Teilwert der jeweils niedrigste gewählt werden. Zwecks Feststellung des niedrigsten

[111]) Vgl. dazu die Begründung von S. 56 ff.

Wertes unterscheidet das Aktiengesetz zwischen den Fällen, wo ein Börsen- oder Marktpreis vorliegt und denen, wo die Feststellung eines solchen Wertes nicht möglich ist.

b1. Die Bewertung beim Vorliegen eines Börsen- oder Marktpreises (gemäß § 133 Ziff. 3/II AktG.).

Die sichere Feststellung, ob der Teilwert niedriger ist als der Anschaffungspreis, ist nur möglich, wenn für die zu bewertende Ware ein Börsen- oder Marktpreis vorliegt. Eine Bewertung gemäß dem Niederstwertprinzip bereitet in diesem Fall keine Schwierigkeiten. Da entsprechend dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz die gleichen Normen auch für die Steuerbilanz gelten, ist bei der Bewertung des Umlaufsvermögens von Aktiengesellschaften eine Grundsatzstetigkeit, die ein willkürliches hin und her in der Bewertung ausschließt, gesichert.

Ist der Börsen- oder Marktpreis niedriger als der Anschaffungswert, so wird er der Bewertung nur dann nicht zugrunde zu legen sein, wenn er dem wirklichen Wert oder der in der Zukunft zu erwartenden Preisentwicklung nicht entspricht[112]). Ist z. B. am Markt eine ausgesprochene Neigung der Rohstoffpreise zur Abschwächung feststellbar, so wird der Ansatz eines unter dem Markt- oder Börsenpreis liegenden Wertes gestattet sein. Das Gleiche gilt, wenn aus dem bereits eingetretenen Fallen der Rohstoffpreise auf ein früher oder später eintretendes Fallen des Wertes der aus diesen Rohstoffen herzustellenden Erzeugnisse zu schließen ist[113]). Umgekehrt ist ein über dem Marktpreis, aber nicht über dem Anschaffungspreis liegender Wert dann berechtigt, wenn es infolge des Steigens der Rohstoffpreise sicher ist, daß für die aus den Rohstoffen herzustellenden Erzeugnisse ein höherer Preis zu erzielen ist, oder wenn man aus späteren Beobachtungen die Überzeugung gewinnt, daß der Börsen- oder Marktpreis einer Ware am Bilanzstichtag objektiv zu niedrig war[114]) [115]).

---

[112]) Einkommen- und Körperschaftssteuererklärung 1938, DStZ. 1938, Nr. 6/7, S. 134.

[113]) RFH.-Entscheidung vom 10. 10. 1928.

[114]) RFH.-Entscheidung vom 30. 5. 1933.

[115]) Daraus schließen Wulff, P. Chrysant, G. Herzler-Gebert: (Einkommensteuergesetz 1934, S. 210), daß dem RFH. hier der Gedanke vorgeschwebt habe, als stimme normalerweise Börsen- oder Marktpreis mit dem objektiven Wert überein. Sie machen aber darauf aufmerksam, daß daraus nicht gefolgert werden dürfe, für das Steuerrecht gelte nur der objektive Wert.

b2. Die Bewertung bei Nichtvorliegen eines Börsen- oder Marktpreises (gemäß § 133 Ziff. 3 AktG.).

Liegt ein Börsen- oder Marktpreis nicht vor, so muß zwar auch in diesem Fall das Niederstwertprinzip befolgt werden; aber die Feststellung, ob der wirkliche Wert einer Ware niedriger ist als der Anschaffungswert, ist mit Sicherheit nicht möglich. Der genaue Vergleich muß durch die weniger genaue Schätzung ersetzt werden. Dadurch gewinnt der Pflichtige das an sich in § 6 Ziff. 2 zugestandene Recht, zwischen dem Anschaffungspreis und dem Teilwert zu wählen, in beschränktem Umfang wieder.

C II 4 b) Die Grundsatzstetigkeit bei der Bewertung von Forderungen.

Nach § 5 Abs. 1 EStG. sind Forderungen gemäß § 6 Ziff. 2 und 3 dieses Gesetzes sowie gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu bewerten. Für die Forderungsbewertung steht demnach die Wahl zwischen dem Anschaffungswert (Nennwert der Forderung) und dem niedrigeren Teilwert offen. Die Abwertung vom Nennwert auf den Teilwert ist gestattet, wenn ein Zweifel an der Einbringlichkeit der Forderung besteht. Stellt dieser sich nachträglich als unbegründet heraus, so ist die Aufwertung vom Teilwert auf den Nennwert möglich. Kann mit dem vollen Eingang der Forderung von vornherein gerechnet werden, so hat der Bilanzierende für die Bewertung kein Wahlrecht. Er muß ihr vielmehr den Nennwert, der bei Forderungen regelmäßig feststeht, zugrunde legen, wodurch die Wahrung der Grundsatzstetigkeit bei dem größten Teil der Forderungen sichergestellt ist. Ähnliches gilt auch für die Bewertung von Forderungen in ausländischer Währung. Zwar sind hier Wertänderungen als Folge von Kursschwankungen leicht möglich; da aber die Umrechnungskurse für den Bilanzstichtag genau feststellbar sind, wird die Grundsatzstetigkeit auch bei der Bewertung von Forderungen in ausländischer Währung selten durchbrochen werden können.

aa) Grundsatzstetigkeit bei der Bewertung zweifelhafter Forderungen.

Ein Wahlrecht in der Bewertung besteht demnach nur bei den zweifelhaften Forderungen. Da das Einkommensteuergesetz diesen Fall nicht besonders regelt, ist die entsprechende handelsrechtliche Vorschrift zu befolgen. Nach § 40 HGB. Abs. 3 sind uneinbringliche Forderungen abzuschreiben, zweifelhafte Forderungen nach

dem wahrscheinlichen Wert anzusetzen. Dieser Wert muß geschätzt werden. Da die Richtigkeit solcher Schätzungen schwer nachprüfbar ist, erhielten ursprünglich Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuergläubiger und -schuldner eine besondere Schärfe. Die durch das EStG. 1934 und durch die neuere Rechtsprechung des RFH. [116]) zugestandene Freiheit in der Bewertung soll diesen Streitigkeiten ein Ende bereiten und der unterschiedlichen Betrachtungsweise der einzelnen Pflichtigen Rechnung tragen. Daher kann der Bilanzierende bei der Bewertung von zweifelhaften Forderungen zwischen dem Anschaffungspreis und dem Teilwert wählen. Gleichzeitig gewinnt er aber auch die Möglichkeit (wenn die Summe der zweifelhaften Forderungen hoch ist), den Gewinn nach eigenem Ermessen zu variieren. Daher muß dieser zu große Bewertungsspielraum durch die Beachtung folgender Grundsätze eingeschränkt werden:

1. Das Bewertungswahlrecht darf nur innerhalb der Grenzen Anschaffungspreis und Teilwert ausgeübt werden.
2. Bei der Bewertung muß eine formale Stetigkeit beachtet werden.
3. Die Grundsätze, nach denen die Bewertung erfolgt, müssen solange gleichartig angewendet werden, wie die gleichen Verhältnisse vorliegen.
4. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt auch bei der Bewertung zweifelhafter Forderungen. Daher ist die Bindung der Steuerbilanzwerte an die Handelsbilanzwerte zu beachten.

Zu 1. Die Grenzen bei der Bewertung zweifelhafter Forderungen.

Daß der Nennwert die obere, der Teilwert die untere Grenze für die Bewertung darstellen, ergibt sich ohne weiteres aus dem Einkommensteuergesetz (§ 6 Ziff. 2 und 3).

Zu 2. Die formelle Stetigkeit.

Der Pflichtige hat völlige Freiheit darin, wie er den Minderwert seiner Forderungen berücksichtigen will. Er darf sämtliche Forderungen, einschließlich der zweifelhaften, in einer Summe ausweisen, oder aber eine Zweiteilung in der Art vornehmen, daß er

[116]) Vgl. die Ausführungen von S. 119.

die echten und die zweifelhaften Forderungen getrennt aufführt. Er kann dabei den Nennwert der Forderungen entsprechend dem geringeren Wert herabsetzen, oder aber den Nennwert beibehalten und ihm auf der Passivseite eine Wertberichtigung gegenüberstellen. In den Bilanzen findet man sowohl für das Dubiosenkonto auf der Aktivseite, als auch für die Wertberichtigung auf der Passivseite die Bezeichnung „Delkredere" verwendet. Steht das Konto auf der Aktivseite, so ist es lediglich ein besonders herausgestelltes Aktivkonto (Konto der zweifelhaften Forderungen). Steht es auf der Passivseite, so ist es entweder ein Wertberichtigungs- oder ein Reservekonto, dessen Charakter sich noch nachträglich ändern kann. Je nachdem, ob das mit oder ohne Willen des Bilanzierenden geschieht, spricht Aufermann von einer teleologischen oder einer organischen Wandlung [117]).

Aus dem Gesagten ergibt sich, daß die Formen, durch die Wertminderungen von Forderungen zum Ausdruck gebracht werden können, sehr von einander abweichen. An sich könnte zwischen diesen verschiedenen Formen in jedem Jahr gewählt werden, da Forderungen infolge ihrer Kurzfristigkeit selten ein ganzes Jahr zum Vermögen einer Unternehmung zu zählen, vielmehr in jedem Jahr neu zu bewerten sind. Durch einen unbegründeten Formenwechsel würde man aber die Vergleichbarkeit der Bilanzen und ihrer Ergebnisse stören. Außerdem könnte je nach der Wahl der Methode ein Einfluß auf die Höhe des Gewinnes ausgeübt werden; denn die Art der Kontierung ist entscheidend für die Höhe der Zuweisung an das Delkrederekonto. Nehmen wir an, bisher seien die Forderungen in zwei Gruppen, getrennt nach vollwertigen und zweifelhaften Forderungen zum Nennwert auf der Aktivseite ausgewiesen und den letzteren auf der Passivseite eine Wertberichtigung gegenübergestellt worden. Sollen diese beiden Gruppen in Zukunft zusammengefaßt werden, so müßte die Wertberichtigung jetzt in einem Pauschsatz von dem Gesamtforderungsbetrag festgesetzt werden [118]). Wenn auch niemand bei dem Übergang von der Gruppen- zur Sammelberichtigung den bisherigen Hundertsatz weiter verwenden wird, so liegt dennoch in diesem Formwechsel die Möglichkeit zu einer Gewinnverschiebung, die dadurch verhindert werden kann, daß die einmal gewählte Form für die Folge beibehalten wird.

---

[117]) Aufermann: Vorlesung W/S. 1935/36, Steuerliche Gewinn- und Ertragsrechnung.

[118]) Die Zulässigkeit einer solchen Bewertung wurde vom RFH. in der Entscheidung vom 20. 11. 1928 ausdrücklich anerkannt.

Zu 3. Gleiche Bewertungsgrundsätze bei gleichen Verhältnissen.

Die Beachtung einer Grundsatzstetigkeit ist bei der Bewertung zweifelhafter Forderungen leichter möglich als bei anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufsvermögens. Wenn auch die Forderungen selbst dauernd ausgetauscht werden, so werden die Schuldner doch im allgemeinen die gleichen bleiben, wodurch ein Urteil über den Wert der Forderungen erleichtert wird. „Daher muß man bei der Bewertung von Außenständen nach gleichen Grundsätzen und solange sich die Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben, auch nach gleichen Sätzen verfahren“ [119]). Nur wenn neue Forderungen hinzukommen, oder wenn sich die wirtschaftliche Lage im ganzen oder bei einzelnen Schuldnern ändert, muß eine neue Schätzung erfolgen, bei der der Pflichtige allerdings recht große Freiheit hat [120/1]). Bedenkt man aber, daß der Anteil der Dubiosen an dem Gesamtbetrag der Forderungen in normalen Zeiten klein ist und nicht in jedem Jahr mit einer Änderung der Verhältnisse gerechnet zu werden braucht, so wird die Wahrung einer Grundsatzstetigkeit bei der Forderungsbewertung keine zu großen Schwierigkeiten bereiten.

Zu 4. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

Die Freiheit in der Bewertung von zweifelhaften Forderungen, die in einzelnen, im vorigen Abschnitt untersuchten Fällen noch vorhanden ist, wird durch die Bindung der Steuerbilanzwerte an die Handelsbilanzwerte weiter eingeschränkt. Da man einerseits den Gewinn in der Handelsbilanz nicht so sehr zu beschneiden wünscht wie in der Steuerbilanz, und andererseits (sofern die steuerlichen Bewertungsvorschriften nichts anderes besagen) eine von der Handelsbilanz abweichende Bewertung nicht statthaft ist, so ergibt sich, daß überdurchschnittliche Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen sich von selbst verbieten.

bb) RFH.-Entscheidungen zu der Bewertung von Forderungen.

Über diese unter 1—4 zusammengefaßten Grundsätze hinaus hat der RFH. durch eine Reihe von Entscheidungen der Grund-

---

[119]) Senf: „Die Bewertung von Forderungen“ i/DStBl. 1936, S. 289.
[120]) RFH.-Entscheidung vom 29. 8. 1929.
[121]) a) RFH.-Entscheidung vom 11. 2. 1930.
b) RFH.-Entscheidung vom 23. 5. 1935.

satzstetigkeit in Bezug auf die Bewertung zweifelhafter Forderungen ein besonderes Gepräge gegeben.

Ursprünglich versuchte der RFH. die Bewertungsfreiheit bei Forderungen möglichst einzuengen, mit der Begründung, es ginge nicht an, die Höhe der Steuern durch mehr oder minder hohe Dotierung des Delkredere-Kontos zu regulieren [120]). Die vielen Streitigkeiten über Forderungsbewertung veranlaßten aber später den RFH., die Finanzämter bei der Beanstandung derartiger Ansätze zu möglichster Zurückhaltung zu bewegen. Es handele sich nämlich, so führte der RFH. [121]) aus, bei der Bewertung zweifelhafter Forderungen nicht um Rechnung, sondern um Schätzung, so daß nur „krasse" Fälle beanstandet werden könnten. Ein solcher liege z. B. vor, wenn für eine unzweifelhaft sichere Forderung eine Rückstellung erfolgt. Wird dagegen für eine sehr unsichere Forderung kein Delkredere gebildet, so liegt darin noch kein Grund zu einer Bemängelung; denn es ist erlaubt, Ausfälle erst dann zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind [122]).

Eine Erschwerung für die Nachprüfbarkeit von Wertansätzen bei zweifelhaften Forderungen liegt auch darin, daß spätere Erkenntnisse nicht berücksichtigt werden dürfen. Es muß vielmehr von den Gegebenheiten des Bewertungsstichtages ausgegangen werden [123]).

Aus dem Vorhergesagten darf man aber nicht schließen, daß der Pflichtige große Freiheiten bei der Dubiosen-Bewertung hat; denn die Wahlmöglichkeiten stehen nur einmal offen. Hat er sich für eine Bewertungsmethode entschieden, so muß er daran festhalten, auch wenn die Forderungen im einzelnen bei der nächsten Bilanz nicht mehr bestehen. Die getroffene Wahl gilt für die Zukunft. Dazu kommt, daß angesichts des zur Zeit ungewöhnlich hohen Finanzbedarfs des Reiches die Tendenz besteht, alle Steuerquellen soweit wie möglich auszuschöpfen. Dementsprechend neigt man dazu, den verhältnismäßig großen Spielraum in der Bewertung zweifelhafter Forderungen einzuengen und Delkredere-Rückstellungen nur in beschränktem Maß als gewinnmindernd anzuerkennen.

c) Die Grundsatzstetigkeit bei der Bewertung von Schulden.

„Da Verbindlichkeiten regelmäßig Geldschulden sind, bieten sie für Bewertungsfragen im allgemeinen weniger Raum. Indes

[122]) RFH.-Entscheidung vom 4. 9. 1934.
[123]) RFH.-Entscheidung vom 13. 11. 1930.

gibt bei Anleihen zu Zweifeln Anlaß die Behandlung des Damnums und bei Schulden in ausländischer Währung die Berücksichtigung von Valutaschwankungen“ [124]). Diese Gliederung Bühlers soll auch der nachfolgenden Untersuchung zugrunde gelegt werden.

aa) Allgemeines zur Bewertung von Schulden.

Gemäß § 6 Ziff. 3 EStG. 1934 sind „Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Ziff. 2 anzusetzen“. „Sie müssen also mindestens mit dem Betrag angesetzt werden, der dem Steuerpflichtigen als Gegenwert zugeflossen ist“ [125]). Der Begriff der „sinngemäßen Anwendung der Vorschriften der Ziff. 2“ bedingt eine Umkehrung der bei der Bewertung van Aktiven anzuwendenden Normen. Zwar bleiben die Grenzwerte die gleichen, aber sie sind gewissermaßen mit dem umgekehrten Vorzeichen zu versehen, so daß der Verfügungsbetrag (= Anschaffungspreis) [126]) die untere, der höhere Teilwert [127]) die obere Grenze bilden [128]).

Die Bewertung mit dem höheren Teilwert, d. h. die Überschreitung des Verfügungsbetrages wird nur bei der Bewertung von Schulden in ausländischer Währung infolge von Kursschwankungen oder nach einer Währungsaufwertung erforderlich. Eine Bewertung von Schulden in inländischer Währung, die den Verfügungsbetrag übersteigt, ist dagegen — vom Damnum abgesehen — sachlich nicht berechtigt. Sie würde, wie jede Unterbewertung bei Aktiven, den Ausweis eines nicht-entstandenen Verlustes bedeuten. Um eine solche Durchbrechung des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs zu verhüten, ist der Bewertung der Verfügungsbetrag der Schulden zugrunde zu legen, was im allgemeinen ohne Schwierigkeiten möglich ist, da Schulden regelmäßig Geldschulden sind, die keinen speziellen Wertschwankungen unterliegen. Bei Schulden in Reichswährung ergibt sich

---

[124]) Bühler: Bilanz und Steuer, 2. Aufl., Berlin 1936, S. 117.

[125]) Richtlinien für die Veranlagung zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 1937, RStBl. 1938, Nr. 17.

[126]) Statt der Bezeichnung „Anschaffungspreis“ verwendet Reinhardt („Rechnungswesen, Buchführung und Abschluß- und Bilanzwesen“, Vortrag 7, DStZ. 1935, S. 1927) das Wort „Verfügungsbetrag“ einer Schuld. Darunter ist der Betrag zu verstehen, der dem Schuldner bei Eingehung der Verbindlichkeit, nach Abzug eines etwaigen Abgeldes und aller Darlehnsbeschaffungskosten zur Verfügung steht. Da dieser Begriff klarer und sinnvoller ist, werden wir uns im folgenden seiner bedienen.

[127]) In sinngemäßer Abwandlung der Begriffsbestimmung des Teilwertes bei Aktiven ist darunter der Betrag zu verstehen, den ein Erwerber eines Betriebes von der Gesamtkaufsumme abziehen würde, wenn Schulden vorhanden wären.

[128]) RFH.-Entscheidung vom 16. 5. 1933.

demnach eine automatische Grundsatzstetigkeit, da der Ansatz des Nennwertes vorgeschrieben und damit jedes Bewertungswahlrecht ausgeschlossen ist.

Die Unterschreitung des Verfügungsbetrages kommt im allgemeinen dem Ausweis eines nicht-verwirklichten Gewinnes gleich und bedeutet ebenfalls eine Durchbrechung des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs. Daher besteht das gesetzliche Verbot der Berücksichtigung von Wertminderungen bei Schulden, die den Verfügungsbetrag unterschreiten, selbst dann zu Recht, wenn eine solche Bewertung handelsrechtlich (d. h. nach § 40 HGB.) möglich wäre.

Über diese allgemeinen Grundsätze hinaus ergeben sich — wie bereits auf S. 77 betont wurde — Besonderheiten bei der Behandlung des Abgeldes sowie bei Schulden in ausländischer Währung.

bb) Das Abgeld (Damnum) bei der Bewertung von Schulden.

Vereinbart man bei der Aufnahme einer Schuld einen Rückzahlungsbetrag, der den auszuzahlenden Betrag übersteigt, so entspricht der Wert der Schuld zur Zeit der Eingehung der Verbindlichkeit dem Verfügungsbetrag, d. h. dem Betrag, der zufließt. Hat also jemand eine Schuld von 50 000 ℛℳ aufgenommen, von der 45 000 ℛℳ ausgezahlt wurden, so ist der letztere Betrag zu passivieren. Statt dessen können auch 50 000 ℛℳ unter die Passiven aufgenommen werden, sofern ihnen auf der Aktivseite eine Wertberichtigung in Höhe von 5000 ℛℳ gegenübergestellt wird. Der wirtschaftliche Vorgang der Schuldaufnahme darf für sich allein keinen Einfluß auf den Betriebsgewinn haben. Der Zuwachs auf Aktiv- und Passivseite muß gleich sein. Die Schuld ist also mit dem Betrage zu passivieren, der zufließt. Würde man mehr passivieren, so ergäbe sich daraus ein Verlust, der weder fällig noch überhaupt schon entstanden ist. Der mögliche Unterschied zwischen dem Verfügungs- und dem Rückzahlungsbetrag darf nicht als eine Schuld, sondern als eine besondere Form des Zinses angesehen werden. Er ist daher nicht bei der Eingehung der Verbindlichkeit zu passivieren, sondern so auf die Laufzeit der Schuld zu verteilen, daß der Wert der Schuld im Zeitpunkt der Rückzahlung gleich dem Rückzahlungsbetrag ist. Wurde bei der Schuldaufnahme, um das obige Beispiel fortzuführen, eine Rückzahlung nach 5 Jahren vereinbart, so steigt der Wert der Schuld jedes Jahr gleichmäßig um 1000 ℛℳ, d. h. von 45 000 ℛℳ auf 50 000 ℛℳ. War ursprünglich ein Wertberichtigungsposten unter die Aktiven

aufgenommen, so sind von diesen jährlich 1000 ℛ.𝒦 abzuschreiben [129]).

Da der Schuldzins nach der Zinssenkungsaktion der Reichsregierung gesunken ist, haben viele Pflichtige versucht, den Teilwert einer Schuld um den kapitalisierten Unterschied zwischen dem seinerzeit vereinbarten höheren Zins und dem heutigen niedrigeren Zins zu erhöhen. Reinhardt lehnt dies mit folgender Begründung ab: „Zinsen sind laufende Betriebsvermögensminderungen, die in keinem Fall früher als in demjenigen Zeitpunkt, in dem sie fällig sind oder entrichtet werden, als Betriebsvermögensminderungen wirksam werden dürfen. Ist der Zinssatz für vorhandene Darlehen höher als heute üblich, so ist in Höhe des künftig vorkommenden Unterschiedsbetrags begrifflich keineswegs ein nicht-verwirklichter Verlust und in keinem Fall die Voraussetzung für die Erhöhung des Teilwertes einer Schuld gegeben" [130]).

Diese Ansicht ist zutreffend, wenn der Schuldner die Möglichkeit der Kündigung und Rückzahlung hat. Ist das aber nicht der Fall, so müssen m. E. die Betriebsausgaben für überhöhte Zinsen durch eine Heraufsetzung des Teilwertes den Jahren belastet werden, in denen die Schuld unter den ungünstigen Bedingungen aufgenommen wurde. Gemäß dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs muß jeder Aufwand in dem Jahr verrechnet werden, in dem er entstanden ist bzw. zum erstenmal festgestellt wurde, nicht aber erst dann, wenn die Ausgabe erforderlich wird; denn die Bilanzrechnung ist keine kameralistische Einnahmen- und Ausgabenrechnung, sondern eine genaue Aufwands- und Ertragsrechnung.

cc) Schulden in ausländischer Währung.

Bei Schulden in ausländischer Währung sind Schwankungen des Teilwertes eher möglich als bei Reichsmarkschulden. Auch in solchen Fällen sind die im Abschnitt C II 4 c, aa) entwickelten Bewertungsgrundsätze anwendbar. Der „Amtlichen Begründung zu § 6 EStG. von 1934" ist zu entnehmen, „daß nicht-verwirklichte Gewinne, die sich bei Valutaschulden aus der Abwertung der Währung gegenüber dem Zeitpunkt der Schuldaufnahme ergeben, nicht berücksichtigt werden dürfen". Auch die Veranlagungsrichtlinien für 1934 besagen, daß der Wertansatz einer

[129]) RFH.-Entscheidung vom 25. 4. 1934.

[130]) Reinhardt: „Rechnungswesen, Buchführung und Abschluß- und Bilanzwesen", Vortrag 7, DStZ. 1935, S. 1927.

Fremdwährungsschuld den Verfügungsbetrag selbst dann nicht unterschreiten darf, wenn der Kurs der ausländischen Währung gesunken ist. Steigt dagegen der Kurs, so ist der Schuldner steuerlich berechtigt (und im Rahmen ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtet), den höheren Teilwert anzusetzen [131]). Soweit eine Überschreitung des Verfügungsbetrages verlangt wird, ist dem ohne weiteres zuzustimmen. Gegenüber dem Verbot der Unterschreitung des Verfügungsbetrages muß aber m. E. bei Schulden in ausländischer Währung eine Einschränkung gemacht werden. Braucht man nämlich nach einer Währungsabwertung mit einer nachträglichen Aufwertung nicht zu rechnen, so bedeutet ein Wertansatz, der den Verfügungsbetrag unterschreitet, lediglich den Ausweis eines bereits verwirklichten Gewinnes, der im Jahre der Abwertung zu verrechnen ist. Demgegenüber erscheint das durch die Rechtsprechung (RFH.-Bd. 22 211) bekräftigte Verbot der Berücksichtigung von Wertminderungen, die den Verfügungsbetrag unterschreiten, unverständlich. Es kann auch nicht mit dem Hinweis auf das Prinzip der Vorsicht begründet werden; denn bei einer derartigen Bewertung wird vorausgesetzt, daß eine nachträgliche Aufwertung nicht zu erwarten ist.

Ist der Gegenwert einer Fremdwährungsschuld nicht in Geld, sondern in Waren zugeflossen, so stellt nach Blümichs Ansicht der Verfügungsbetrag nicht die untere Wertgrenze dar: „Hat z. B. jemand Waren im Betrage von 10 000 ℳ = 42 000 ℛ.ℳ zu einer Zeit erhalten, als der Dollar noch unverminderten Wert hatte, so erscheint es doch wohl möglich, im Hinblick auf den inzwischen gesunkenen Dollarkurs die Warenschuld niedriger anzusetzen; denn hier besteht, streng genommen, nicht die Begrenzung auf den bei Eingehung der Schuld empfangenen Gegenwert“ [132]).

Scheinbar stimmt diese Ansicht Blümichs mit der vom Verfasser im vorigen Absatz vertretenen überein. In Wirklichkeit kommt Blümich aber nur zu dem gleichen Ergebnis, weil er von einer Währung ausgeht, die — zwar nicht de jure, aber doch de facto — endgültig abgewertet ist. Da Blümich nicht auf den definitiven Charakter der Abwertung abstellt, kann man seiner Ansicht nicht beitreten. Ginge man in dem angeführten Beispiel von einer anderen Währung aus, bei der eine nachträgliche Aufwertung nicht ausgeschlossen ist, so würde auch bei einer Wandlung von einer Waren- in eine Geldschuld ein unter dem Verfügungsbetrag liegender Wertansatz einen nicht-verwirklichten

[131]) Veranlagungsrichtlinien für 1934. (Teil Einkommensteuer: II 72.)
[132]) Blümich, Einkommensteuergesetz 1934, S. 79.

Gewinn darstellen. Da Blümich also seine Ansicht von der verkehrten Seite her zu beweisen versucht, kann ihr keine Allgemeingültigkeit beigelegt werden.

Abgesehen von diesem umstrittenen Fall der Abwertung sind bei Fremdwährungsschulden erhebliche Gewinnverschiebungen unmöglich, da deren Wert in dem jederzeit nachprüfbaren Börsenkurs feststeht.

C III. Durchbrechungen des Bilanzenzusammenhangs.

In den beiden Hauptabschnitten dieser Arbeit wurde dargelegt, daß in der Wahrung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit (der das Bewertungswahlrecht einschränken soll) und in der Beachtung des Prinzips der Grundsatzstetigkeit (das die gleichmäßige Anwendung der verschiedenen Bilanzierungsgrundsätze sichern soll), die Gewähr für die Ermittlung des tatsächlich erzielten, vergleichbaren Gewinnes zu erblicken ist. Zeitweise verhinderte allerdings der Gesetzgeber selbst die uneingeschränkte Anwendung dieser Grundsätze.

C III 1. Der Wegfall des Verlustvortrags und die Wiedereinführung durch das Gesetz zur Änderung des EStG., vom 1. Februar 1938.

Die durch das „Gesetz zur Änderung des EStG. vom 29. Juni 1929" eingeführte Abzugsfähigkeit eines Verlustvortrags vom Gewinn des nächsten Jahres wurde in das EStG. vom 16. Oktober 1934 nicht aufgenommen [133]). Dieser Wegfall bedeutete eine Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs: Der Verlust einer Unternehmung umschließt ebenso Betriebsausgaben wie der Betrag, der als Summe aller Aufwendungen dem Erlös in der G.- und V.-Rechnung einer mit Gewinn arbeitenden Unternehmung gegenübergestellt wird. Die Tatsache, daß der Erlös im ersten Fall kleiner, im zweiten Fall größer ist als die Summe aller Betriebsausgaben, vermag deren Kostencharakter im Falle eines Verlustes nicht zu verwischen. Solange es nach dem EStG. 1934 untersagt war, den Gewinn eines Jahres um den etwaigen Verlust aus dem Vorjahre zu kürzen, konnten sich Betriebsausgaben in Höhe des Verlustes nicht gewinn- und damit nicht steuervermindernd auswirken. Hatte eine Unternehmung z. B. zwei Jahre hintereinander mit Gewinn gearbeitet, so war es möglich, die Summe aller Betriebsausgaben vom Gesamterlös abzuziehen, und es brauchte

[133]) Lediglich für das Jahr 1934 wurde eine Übergangsregelung getroffen: Ein aus den Jahren 1932 und 1933 vorgetragener Verlust konnte den Gewinn des Jahres 1934 bis zur Hälfte verkürzen (§ 35 1. EStG. DVO. von 1934).

nur der tatsächlich erzielte Gewinn versteuert zu werden. Hatte sich dagegen bei einer anderen Unternehmung in einem Jahr ein Verlust, im folgenden ein Gewinn ergeben, so mußte nach dem EStG. 1934 der ungekürzte Gewinn des zweiten Jahres versteuert werden. Es unterlag also nicht der in den zwei Jahren insgesamt erzielte Gewinn, d. h. der um die Aufwendungen beider Jahre verminderte Gesamterlös, sondern ein höherer Gewinn der Besteuerung. Das Verbot, einen Verlust vorzutragen, widersprach also dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs und vor allem dem einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung.

Richtig ist zwar, daß auch beim Einkommen aus unselbständiger Arbeit ein Verlustausgleich nicht möglich ist. „Praktisch dem Verbot des Verlustausgleichs nähert sich die Untersagung der Erstattung der ordnungsmäßig eingehaltenen Lohn- und Kapitalertragsteuer (§ 47 III Satz 2). Wenn also der Steuerpflichtige zwar ein Einkommen aus unselbständiger Arbeit hat, dem hohe Verluste aus anderen Einkunftsarten gegenüberstehen, so hat der an sich zulässige Verlustausgleich keine finanzielle Wirkung“ [134]). Man konnte aber den Wegfall, des Verlustvortrags in der Steuerbilanz nicht damit rechtfertigen, daß auch der Verlustvortrag bei anderen Einkunftsarten nicht möglich ist. Eine dem Grundsatz gerechter Einkommensbesteuerung zuwiderlaufende Bestimmung wurde nicht dadurch richtiger, daß sie auch an anderer Stelle angewendet wird.

M. E. konnte man den Wegfall des Verlustvortrags auch nicht mit Zweckmäßigkeitsüberlegungen rechtfertigen; denn wenn man sich schon von der Streichung des Verlustvortrags eine Erhöhung des Steueraufkommens versprach, so mußte man andererseits bedenken, daß man dem Steuerpflichtigen Veranlassung gab, den Gewinn stets so zu ermitteln, daß die nachteiligen Wirkungen eines Verlustes möglichst vermieden wurden. Der Gesetzgeber konnte sich auf die Dauer dieser Erkenntnis nicht verschließen. Durch das Gesetz zur Änderung des EStG., vom 1. Februar 1938 (Art. I Ziffer 3 b) [135]) entsprach er schließlich den vielfachen Forderungen nach Wiedereinführung des Verlustvortrags.

[134]) Mrozek - Peters: Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1934, Seite 72.

[135]) Dem § 10 wird Ziff. 6 angefügt: „6. bei buchführenden Land- u. Forstwirten und bei Gewerbetreibenden, die Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches führen, (sind abzugsfähig, d. V.) die in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren entstandenen Verluste aus Land- und Forstwirtschaft und aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre ausgeglichen oder abgezogen worden sind. Die Höhe des Verlustes ist nach den Vorschriften der §§ 4—7 zu ermitteln.“

Vom Standpunkt des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs ist diese Gesetzesänderung zu begrüßen, da sie dazu angetan ist, eine richtige Gewinnrechnung und eine gerechte Besteuerung zu ermöglichen. Rogge sieht darin außerdem noch einen „Ersatz für die Beseitigung der Bewertungsfreiheit und die damit verbundene Beseitigung einer Gewinnausgleichsmöglichkeit“ [136]).

C III 2. Die Abschreibungsfreiheit bei kurzlebigen Wirtschaftsgütern und ihr Wegfall seit dem 1. Oktober 1937.

„Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfahrungsgemäß 5 Jahre nicht übersteigt, dürfen buchführende Gewerbetreibende im Sinne des § 5 und buchführende Land- und Forstwirte die Absetzungen für Abnutzung höher als nach § 7 und ohne Rücksicht auf den Teilwert bemessen.“ (§ 6 Nr. 1 Satz 4 EStG. vom 16. 10. 1934.) Diese Bestimmung beruhte einerseits auf Zweckmäßigkeitsüberlegungen, andererseits bildete sie ein Glied in der Kette der konjunkturpolitischen steuerlichen Maßnahmen seit 1933. Aus Gründen der Zweckmäßigkeit wollte man Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Steuergläubiger und dem Steuerschuldner über die Bemessung der Abschreibungen bei kurzlebigen Wirtschaftsgütern von vornherein ausschalten und den Versuch der Angleichung von Steuer- und Handelsbilanz machen [137]). Gleichzeitig sollte diese Bestimmung die Pflichtigen zu einer verstärkten Beschaffung von kurzlebigen Wirtschaftsgütern anregen; denn auf Grund der Abschreibungsfreiheit konnten die gesamten Beschaffungskosten im Jahre der Verauslagung als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wodurch der Gewinn dieses Jahres erheblich geschmälert und ein für den Pflichtigen (wenn auch nur vorübergehend) günstigeres Besteuerungsergebnis erzielt wurde.

Wie weit der Versuch der Angleichung von Steuer- und Handelsbilanz gelungen ist, läßt sich ohne Einblick in die Steuerbilanzen nicht beurteilen. Der konjunkturpolitische Zweck ist dagegen voll erreicht worden. Die produktionsfördernde Wirkung dieser Bewertungsfreiheit war außerordentlich groß.

---

[136]) Rogge: „Die Änderungen des Einkommensteuergesetzes“ i/DStZ. 1938, Nr. 8, S. 216.

Vgl. dazu auch: „Amtliche Begründung“ zum Gesetz zur Änderung des EStG., vom 1. 2. 1938, RStBl. 1938, Nr. 11, S. 111. Zintzen: „Wieder steuerfreier Verlustvortrag“, Köln. Ztg. vom 13. 2. 1938. Albrecht: „Die Wiedereinführung des Verlustvortrags ab 1938“ i/DStBl. 1938, Nr. 4, S. 115.

[137]) Reinhardt: Die neuen Steuergesetze, S. 79.

In letzter Zeit benutzten nun eine Vielzahl mittlerer und großer Unternehmen ihre steigenden Gewinne dazu, um Ergänzungen des Maschinenparks voll abzuschreiben. Der erhebliche Finanzbedarf des Reiches konnte solche Gewinnverschiebungen aber nicht zulassen. Da durch die Abschreibungsfreiheit außerdem gerade die Industrien begünstigt wurden, die bald durch Facharbeitermangel und Rohstoffknappheit gehemmt wurden, drängte sich von selbst die Frage auf, wie lange diese steuerliche Vergünstigung noch fortbestehen würde [138]). Tatsächlich erfolgte durch das Gesetz zur Änderung des EStG., vom 1. Februar 1938 die Aufhebung der Abschreibungsfreiheit. In Art. III wurde bestimmt: „§ 6 Ziff. 1 Satz 4 des EStG. gilt nur für Wirtschaftsgüter, die vor dem 1. Oktober 1937 bestellt worden sind." Aus der Tatsache, daß diese Änderung bei der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 6. Februar 1938 nicht im § 6, sondern im § 51 (Schlußvorschrift) berücksichtigt wurde, ist zu schließen, daß es sich hierbei lediglich um eine Übergangsvorschrift handelt und daß bei Absinken des Finanzbedarfs auf ein normales Maß, bzw. bei Behebung der Rohstoffknappheit die Wiedereinführung der Abschreibungsfreiheit zu erwarten ist.

Die erwähnte Gesetzesänderung erfuhr insofern eine Einschränkung, als die Abschreibungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter — außer für solche mit einem Herstellungs- oder Anschaffungswert unter 200 *RM* — auch weiterhin für gewisse Arten von Lastkraftwagen, Anhängern und Kraftomnibussen, für Zugmaschinen und Schlepper, sowie für Beregnungsanlagen in Anspruch genommen werden kann [139]).

Theoretisch stellt die Abschreibungsfreiheit eine Durchbrechung des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs dar; denn während der Gewinn bei normalen Abschreibungen lediglich um ein Fünftel der Summe der Ausgaben für kurzlebige Wirtschaftsgüter (bei einer angenommenen Lebensdauer von 5 Jahren) gekürzt werden darf, könnte er nach Wiedereinführung der Abschreibungsfreiheit um den Gesamtbetrag der Ausgaben vermindert werden. Trotzdem durfte diese Abschreibungsfreiheit seinerzeit nicht abgelehnt werden, da die Erreichung der erwähnten Ziele (Produktionsankurbelung, Bewertungsvereinfachung) im Jahre 1934 wichtiger war als die Sicherung einer unbedingt richtigen Gewinnrechnung.

Wenn nun für die Einführung der Abschreibungsfreiheit praktische Erwägungen maßgeblich gewesen sind, so muß der Weg-

[138]) „Das Ende der Bewertungsfreiheit für „Kurzlebiges"", Frankf. Ztg. Nr. 531 vom 18. 11. 1937.

[139]) Veranlagungs-Richtlinien für 1937 B VIII 6.

fall der Bewertungsfreiheit seit dem 1. Oktober 1937 — ebenso wie die in Aussicht gestellte nachträgliche Wiedereinführung — gleichfalls nur von praktischen Gesichtspunkten aus beurteilt werden. Nach Beseitigung der Arbeitslosigkeit mußte nämlich der zweite Grund für die Einführung der Abschreibungsfreiheit, der Versuch einer Angleichung von Steuer- und Handelsbilanz, hinter dem Wunsch zurücktreten, die durch die Aufgaben der Gegenwart bedingte Erhöhung der Staatsausgaben in noch stärkerem Maß durch Steuereinkünfte zu decken. Gegenüber solchen Staatsnotwendigkeiten sind alle anderen Probleme zweitrangig. Außerdem ist vom Standpunkt des Bilanzenzusammenhangs zu bedenken, daß nach Beseitigung der Abschreibungsfreiheit wieder eher eine richtige Gewinnrechnung zu erwarten ist. Andererseits wird nach Wegfall der erwähnten finanzpolitischen Gesichtspunkte neuerlich zu prüfen sein, ob eine Vereinfachung der Bewertung nicht doch einer in jedem Fall genauen Gewinnrechnung vorzuziehen ist. Die Entscheidung in dieser Frage kann nur von solchen Stellen getroffen werden, die in der Lage waren, festzustellen, inwieweit die Abschreibungsfreiheit eine Angleichung von Steuer- und Handelsbilanz ermöglicht hat.

D. Zusammenfassung

In dieser Arbeit sollte das Problem untersucht werden, inwieweit die Bestimmungen des heutigen Einkommensteuergesetzes und damit des Körperschaftsteuergesetzes mit den Grundsätzen des Bilanzenzusammenhangs übereinstimmen, d. h. in welchem Maß das Einkommensteuergesetz eine richtige Gewinnrechnung zwingend vorschreibt. Am Schlusse dieser Arbeit ist diese Frage folgendermaßen zu beantworten:

Der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs schließt das Erfordernis einer Bewertungsstetigkeit und einer Grundsatzstetigkeit ein. Solange bei Wirtschaftsgütern Nämlichkeit von Bilanz zu Bilanz besteht, ist eine Stetigkeit in der Bewertung zu beachten, d. h. gleiche Werte sind beizubehalten bzw. fortzuführen. Der Begriff der Wertfortführung setzt voraus, daß zwischen verschiedenen Werten gewählt werden kann. Dem-

gemäß gestattet das Einkommensteuergesetz bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens die Abwertung bis herunter zum Teilwert, bei allen „anderen Wirtschaftsgütern" außerdem noch die nachträgliche Aufwertung. Soweit die letztere Bestimmung auf die Wirtschaftsgüter des nicht-abnutzbaren Anlagevermögens angewendet wird, ergibt sich eine Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit. Bei den übrigen Wirtschaftsgütern entspricht dagegen die gesetzliche Regelung den Erfordernissen einer richtigen Gewinnrechnung; denn die eingeräumten Wahlmöglichkeiten in der Bewertung dürfen nicht nach Gutdünken der Bilanzierenden, sondern nur bei einer tatsächlichen Änderung der Verhältnisse ausgenutzt werden. Aus der Rechtsprechung des RFH., aus der Verpflichtung zur Beachtung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, sowie aus den Ausführungen des Staatssekretärs im Reichsfinanzministerium, Reinhardt, zum Teilwert ergeben sich außerdem solche Einschränkungen des Bewertungsspielraums, daß erhebliche Wertverschiebungen ausgeschlossen werden.

Bei neubeschafften bzw. der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgütern ist eine Stetigkeit in der Bewertung nicht möglich, da an Werte aus früheren Bilanzen nicht angeknüpft werden kann. Soll auch in solchen Fällen die richtige Gewinnrechnung nicht gestört werden, so muß der Pflichtige stets gleichmäßig zwischen den verschiedenen Grundsätzen, nach denen eine Bilanz errichtet werden kann, wählen (Grundsatzstetigkeit).

Gemäß der Rechtsprechung des RFH. sind alle entgeltlich erworbenen, der besonderen Aktivierung bzw. Passivierung fähigen Wirtschaftsgüter zu aktivieren bzw. zu passivieren. Steuerrechtlich ergibt sich also eine weitergehende Aktivierungs- bzw. Passivierungspflicht als handelsrechtlich.

Da die der Abnutzung unterliegenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens durch den bestimmungsmäßigen Gebrauch an Produktionskraft und damit an Substanz verlieren, besteht auch bei ihnen keine Nämlichkeit von Bilanz zu Bilanz. Statt einer jährlichen Neubewertung schreibt das Einkommensteuergesetz im § 7 eine gleichmäßige Verteilung der Nutzungskosten auf die Zeit der Verwendung vor. Da ein Wechsel in den Abschreibungsgrundsätzen gemäß Einkommensteuergesetz und der Rechtsprechung nur bei einer tatsächlichen Änderung der Verhältnisse gestattet wird, erscheint eine Störung der Gewinnrechnung, die von der Bewertung der

Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens ausgehen könnte, so gut wie ausgeschlossen.

Wirtschaftsgüter des Umlaufsvermögens sind regelmäßig nur kurze Zeit zum Vermögen einer Unternehmung zu rechnen. Daher müssen die in jedem Jahr vorhandenen Waren, Forderungen und Schulden neu bewertet werden. In diesem Fall sind die Prinzipien, die eine gleichmäßige Bilanzierung sichern sollen, im Gesetz (Niederstwertprinzip), in der Rechtsprechung und in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu finden. Da beim Umlaufsvermögen Wertschwankungen in ihrer Wirkung auf den Betriebserfolg berücksichtigt werden müssen, ist bei ihnen im Gegensatz zu anderen Wirtschaftsgütern eine größere Beweglichkeit in der Bewertung erforderlich. Innerhalb der Grenzwerte, Anschaffungspreis und Teilwert ist sowohl die Abwertung als auch die Aufwertung gestattet. Gewiß läßt diese große Freiheit in der Bewertung des Umlaufsvermögens bestimmte Gewinnverschiebungen zu, aber die steuerrechtliche Regelung ist in diesem Fall als ein Kompromiß zwischen dem Streben nach einer richtigen Gewinnrechnung und den in der Arbeit dargelegten Erfordernissen der Bewertungspraxis zu verstehen.

Berücksichtigt man jedoch die Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das Gesetz vom 1. Februar 1938 (Verlustvortrag und Wegfall der Abschreibungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter), ferner die seit Anwachsen des Finanzbedarfs des Reiches bestehende Tendenz, sämtliche verfügbaren Steuerquellen auszuschöpfen und Gewinnverschiebungen nach Möglichkeit auszuschließen, so kann man als Ergebnis dieser Arbeit feststellen, daß das Ziel des Bilanzenzusammenhangs, die Ermittlung des tatsächlich erzielten Gewinnes, durch das Einkommensteuergesetz in den wichtigsten Fällen sichergestellt ist.

Lebenslauf.

Ich, Richard Meusers, wurde am 24. März 1913 in Viersen/Rhld. geboren. Dort besuchte ich vier Jahre die Grundschule und sechs Jahre das Realprogymnasium und anschließend drei Jahre das Realgymnasium in M.-Gladbach. 1932 bestand ich hier die Reifeprüfung.

In den beiden folgenden Jahren war ich bei der Firma Pongs & Zahn, Textilwerke A.-G., Viersen, praktisch tätig.

Ostern 1934 begann ich das wirtschaftswissenschaftliche Studium an der Universität in München. Nach zwei Semestern bezog ich die Universität in Frankfurt a. M., wo ich bis einschließlich Winter-Semester 1937/38 als Studierender der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät immatrikuliert war. Im Februar 1937 bestand ich hier die kaufmännische Diplomprüfung.